

UNIVERSITATEA „DANUBIUS“ DIN GALAȚI
DEPARTAMENTUL DE ÎNVĂȚĂMÂNT LA DISTANȚĂ ȘI FRECVENȚĂ REDUSĂ
FACULTATEA DE ȘTIINȚE ECONOMICE

BAZELE CONTABILITĂȚII

Anul I, semestrul I

CARMEN-MIHAELA CREȚU
NICOLETA CONSTANDACHE

© Toate drepturile pentru această lucrare sunt rezervate autorilor. Reproducerea ei integrală sau fragmentară este interzisă.

Editura Universitară „Danubius” este recunoscută de
Consiliul Național al Cercetării Științifice
din Învățământul Superior (cod 111/2006)

ISBN

Tipografia **Zigotto** Galați
Tel.: 0236.477171

CUPRINS

1. Obiectul de studiu și metoda contabilității

Conținutul obiectului de studiu al contabilității	8
Ecuția patrimonială	9
Trăsăturile obiectului de studiu al contabilității	10
Sfera de acțiune a contabilității	13
Metoda contabilității	14
Rezumat	24
Teste de autoevaluare	25
Răspunsuri la întrebările din testele de autoevaluare	27
Bibliografie minimală	27

2. Bilanțul contabil – procedeu specific al metodei contabilității

Dubla reprezentare a patrimoniului prin bilanț	29
Structuri patrimoniale și reflectarea lor în bilanț	31
Structuri patrimoniale de activ	31
Structuri patrimoniale de pasiv	43
Structuri patrimoniale rectificative	48
Structuri cu reprezentare indirectă în bilanț	49
Tipuri de modificări patrimoniale	52
Rezumat	60
Teste de autoevaluare	60
Răspunsuri la întrebările din testele de autoevaluare	61
Lucrare de verificare	62
Bibliografie minimală	62

3. Contul și dubla înregistrare

Noțiunea, necesitatea și funcțiile contului	64
Structura și forma contului	66
Reguli de funcționare ale conturilor	69
Dubla înregistrare și corespondența conturilor	77
Planul general de conturi	80
Analiza contabilă a operațiunilor economice	82
Rezumat	89
Teste de autoevaluare	89
Răspunsuri la întrebările din testele de autoevaluare	91
Bibliografie minimală	91

4. Lucrări contabile periodice de sinteză

Necesitatea și rolul lucrărilor contabile de sinteză	93
Balanța de verificare – lucrare contabilă de sinteză lunară	93
Situațiile financiare anuale	104
Rezumat	111
Teste de autoevaluare	112
Răspunsuri la întrebările din testele de autoevaluare	114
Lucrare de verificare	114
Bibliografie minimală	114

Bibliografie (de elaborare a cursului)

Planul General de Conturi	116
---------------------------	-----

INTRODUCERE

BAZELE CONTABILITĂȚII este disciplina care își propune inițierea studenților din anul I Facultatea de Științe Economice, formele de învățământ ID și FR, în studiul contabilității, însușirii logicii și procedurilor specifice acesteia.

Lucrarea are un scop didactic, formativ și instructiv, iar prin aplicațiile prezentate este, în același timp, și un ghid practic la îndemâna celor interesați, care fac cunoștință cu elementele teoretice fundamentale ale obiectului și metodei de cercetare a contabilității, cu principiile, procedeele și instrumentele specifice utilizate pentru reflectarea stării și transformării elementelor patrimoniale.

Fiecare unitate de învățare este un ansamblu de subcapitole ce conțin secvențe de învățare care asigură învățarea progresivă și structurată. Sarcinile de învățare formulate pe parcurs sunt menite să fixeze noile cunoștințe și să participe la formarea competențelor asumate a fi dobândite de către studenți. Testele de autoevaluare, formulate la sfârșitul fiecărei unități de învățare, alături de rezumat și de bibliografie, participă la consolidarea cunoștințelor și a competențelor propuse.

Obiectivele cadru pe care ți le propun sunt următoarele:



- selectarea informațiilor esențiale din curs și din bibliografie;
- corelarea cu informații din alte domenii (discipline) conexe și aplicarea acestora în mod eficient;
- asumarea noțiunilor fundamentale ale contabilității.

Conținutul este structurat în următoarele unități de învățare:

- Obiectul de studiu și metoda contabilității
- Bilanțul contabil – procedeu specific al metodei contabilității
- Contul și dubla înregistrare
- Lucrări contabile periodice de sinteză.

În prima unitate de învățare, intitulată *Obiectul de studiu și metoda contabilității* se va regăsi operaționalizarea următoarelor obiective specifice:

- să definești noțiunile de patrimoniu ca obiect de studiu al contabilității;
- să clasifici și să definești structurile patrimoniale de activ și de pasiv;
- să definești metoda contabilității, ca modalitate de studiere a patrimoniului;
- să descrii componentele metodei, respectiv procedee și principii contabile.

După ce vei studia conținutul acestui capitol, vei parcurge bibliografia recomandată. Pentru aprofundare și autoevaluare îți propun exerciții și teste adecvate.

După ce vei parcurge informația esențială, în a doua unitate de învățare *Bilanțul contabil – procedeu specific al metodei contabilității* vei reuși să asimilezi următoarele noțiuni:

- să descrii conținutul și structura bilanțului, ca modalitate de reprezentare a patrimoniului;
- să definești structurile patrimoniale cu reflectare indirectă în bilanț;
- să determini corelațiile valorice în cadrul bilanțului;
- să determini modificările valorice din bilanț ca urmare a derulării operațiunilor economico-financiare.

care îți vor permite să aplici în probleme concrete (aplicații practice), cunoștințele învățate. Ca să îți poți evalua gradul de însușire a cunoștințelor, vei rezolva testele de evaluare propuse. Bibliografia recomandată te va ajuta să aprofundezi cunoștințele dobândite prin studiu și exerciții. Lucrarea de verificare pe care ți-o propun să o rezolvi, să o expediezi apoi în termen de 5 zile, prin tutore sau prin poșta electronică, face parte din evaluarea ta pe parcurs și va fi luată în calcul pentru nota finală.

În a treia unitate de învățare, intitulată *Contul și dubla înregistrare*, vei regăsi operaționalizarea următoarelor competențe specifice:

- să cunoști modul de prezentare al contului (forme și structurii contului);
- să cunoști și să determini elementele componente ale conturilor (solduri inițiale, rulaje debitoare și creditoare, totalul sumelor debitoare și creditoare, solduri finale);
- să înțelegi modul de înregistrare al operațiunilor economice, asimilarea logicii contabile în efectuarea înregistrărilor contabile
- să realizezi transcrierea sumelor din înregistrări în conturi,

iar după ce se va studia conținutul unității de învățare și vei parcurge bibliografia recomandată, pentru aprofundare și autoevaluare îți propun exerciții și teste adecvate.

După cea de-a patra unitate de învățare intitulată *Lucrări contabile periodice de sinteză* vei reuși să operaționalizezi următoarele obiective specifice:

- să înțelegi necesitatea întocmirii bilanței de verificare a conturilor ca lucrare contabilă lunară de sinteză și să interpretezi informațiile furnizate de aceasta;
- să înțelegi reprezentarea situației patrimoniului unei societăți comerciale și a celei financiare cu ajutorul lucrărilor contabile periodice (situațiilor financiare anuale).

care îți vor permite să aplici, în probleme concrete, de natură economică, cunoștințele învățate. Ca să îți poți evalua gradul de însușire a cunoștințelor, vei rezolva testele de evaluare.



Pe măsură ce vei parcurge modulul îți vor fi administrate două lucrări de verificare pe care le vei regăsi la sfârșitul unităților de învățare 2 și 4. Vei răspunde în scris la aceste cerințe, folosindu-te de suportul de curs și de resursele suplimentare indicate. Vei fi evaluat după gradul în care ai reușit să operaționalizezi obiectivele. Se va ține cont de acuratețea rezolvării, de modul de prezentare și de promptitudinea răspunsului. Pentru neclarități și informații suplimentare veți apela la tutorele indicat. 60% din notă va proveni din evaluarea continuă (cele două lucrări de verificare) și 40% din evaluarea finală.



N.B. Informația de specialitate oferită de acest curs este minimală. Se impune astfel parcurgerea obligatorie a bibliografiei recomandate și

rezolvarea sarcinilor de lucru, a testelor și lucrărilor de verificare. Doar astfel vei putea și evaluat cu o notă corespunzătoare efortului depus.

1. OBIECTUL DE STUDIU ȘI METODA CONTABILITĂȚII

Conținutul obiectului de studiu al contabilității	8
Ecuția patrimonială	9
Trăsăturile obiectului de studiu al contabilității	10
Sfera de acțiune a contabilității	13
Metoda contabilității	14
Rezumat	24
Teste de autoevaluare	25
Răspunsuri la întrebările din testele de autoevaluare	27
Bibliografie minimală	27

Obiective specifice:

La sfârșitul capitolului, vei avea capacitatea:

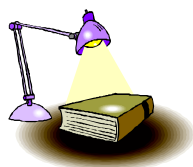


- să cunoști și utilizezi adecvat noțiunile legate de patrimoniu
- să explici și să interpretezi concepțiile asupra patrimoniului
- să reprezinți concret trăsăturile obiectului de studiu al contabilității
- să definești metoda de studiu a obiectului contabilității
- să explici și să interpretezi procedeele și principiile metodei

Timp mediu estimat pentru studiu individual: 4 ore

1.1. Conținutul obiectului de studiu al contabilității

1.1.1. Definirea obiectului de studiu

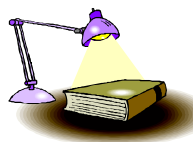


Definiție

Obiectul contabilității îl constituie reflectarea în expresie bănească a patrimoniului, a mișcării și transformării acestuia ca urmare a operațiunilor economice și a rezultatelor obținute într-un perimetru dat.

1.1.2. Definirea patrimoniului

Obiectul contabilității este legat nemijlocit de un patrimoniu. Contabilitatea aparține și dă contur noțiunii de *entitate patrimonială*, deoarece un patrimoniu se deosebește de alt patrimoniu prin conținutul său.



Definiție

Patrimoniul reprezintă totalitatea bunurilor materiale și nemateriale aparținând unei persoane fizice sau juridice, dobândite în cadrul relațiilor de drepturi și obligații de natură economică, exprimate în bani.

1.1.3. Elementele necesare existenței patrimoniului

Pentru a exista un patrimoniu sunt necesare două elemente interdependente:

1. **subiectul de patrimoniu** - adică persoana juridică sau fizică care să aibă posesia și gestiunea bunurilor materiale și nemateriale, drepturilor și obligațiilor aferente, având și dreptul de decizie asupra acestora în sensul punerii în folosință, modificării și transformării lor;
2. **bunurile concrete** (valori materiale și bănești) care îl compun, ca obiect al relațiilor de drepturi și obligații; aceste obiecte reprezintă averea persoanei fizice sau juridice (subiectul de patrimoniu), iar utilizarea ei (averii) transformă elementele componente în mijloace economice.



Sarcina de lucru 1

Rezumați într-un text de 10-15 rânduri care este obiectul de studiu al contabilității și care sunt elementele necesare existenței unui patrimoniu.



1.2 Ecuația patrimonială

1.2.1. Noțiuni generale



Obiectul contabilității îl constituie reflectarea în expresie bănească a patrimoniului aflat în gestiunea agenților economici, instituțiilor publice, societăților de asigurare, societăților bancare, organizațiilor cooperatiste, asociațiilor, fundațiilor, sindicatelor, precum și celorlalte persoane care au dobândit personalitate juridică, devenind entități patrimoniale. În aceeași categorie se includ persoanele fizice care au calitatea de comerciant, respectiv persoanele fizice care exercită în mod obișnuit acte de comerț și sunt înmatriculate la Oficiul Registrului Comerțului. Toate entitățile patrimoniale mai sus menționate se disting prin patrimoniul pe care îl posedă.

Patrimoniul se exprimă sub forma unei egalități care reprezintă **ecuația patrimonială**:



$$\begin{array}{ccc} \text{Bunuri economice} & & \text{Drepturi și obligații} \\ \text{ca obiecte de drepturi și obligații} & = & \text{(exprimate în bani)} \\ \text{(exprimate în bani)} & & \end{array}$$

În baza acestei ecuații, putem vorbi de un patrimoniu economic și un patrimoniu juridic, ca elemente inseparabile ale aceleiași noțiuni, patrimoniul.

1.2.2. Determinări ale existenței unui patrimoniu



Patrimoniul economic reprezentat din bunuri ca obiecte de drepturi și obligații exprimate în bani, formează substanța materială a patrimoniului constituit pe baza relațiilor juridice. Ele au o determinare existențială și o determinare economică.

Determinarea existențială face ca patrimoniul să se regăsească sub diferite forme identificabile ca structuri sau delimitate ca bunuri:

- ⇒ Structuri: - elemente necorporale
- elemente corporale
- elemente financiare
- ⇒ Bunuri: - clădiri
- echipamente tehnologice
- mărfuri
- disponibilități bănești



Determinarea economică a bunurilor se exprimă prin utilitatea și valoarea lor.

Utilitatea constă în capacitatea acestora de a satisface o nevoie productivă, socială sau de consum. **Valoarea** constă în capacitatea de a fi evaluate (exprimate) în bani, intrând în circuitul economic.

Patrimoniul juridic reprezentat de drepturile și obligațiile cu valoare economică exprimă relațiile juridice generate de raporturile de proprietate în cadrul cărora se procură și se gestionează bunurile.

Raporturile de proprietate capătă forma de **drepturi** atunci când titularul de patrimoniu este proprietar și deci nu trebuie să acorde nici un echivalent valoric pentru bunurile aflate în posesia sa. **Obligațiile** se nasc **din cauză și în**



legătură cu bunurile ce aparțin de un patrimoniu dat, începând cu momentul intrării acestora și continuând cu mișcarea, transformarea sau consumul lor ca atare sau în combinație cu alte bunuri, pentru care titularul trebuie să îndeplinească o anumită prestație sau să dea un echivalent bănesc.

Resursele economice reprezintă noțiunea care delimitează bunuri, servicii sau capitaluri, de care cineva poate să dispună. Această noțiune este utilizată pentru prezentarea și explicarea mecanismului contabil sub forma egalității:

$$\text{mijloace economice} = \text{resurse economice}$$

Dacă notăm cu A – mijloacele economice și cu P – resursele economice, drepturile și obligațiile, obținem egalitatea:

$$\text{ACTIV} = \text{PASIV}$$



Exemplu:

O societate comercială are un patrimoniu, format din bunuri economice, drepturi și obligații. Bunurile sunt formate din: clădiri, terenuri, mijloace de transport, mobilier. Drepturile sunt formate din: clienți de încasat, TVA de recuperat de la bugetul de stat pentru care a solicitat rambursare. Obligațiile sunt formate din: salarii de achitat angajaților, impozite și taxe de plătit la bugetul de stat și bugetele locale, furnizori de achitat.



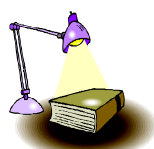
Sarcina de lucru 2

Enumerați elemente patrimoniale reprezentând bunuri economice, drepturi și obligații:



1.3. Trăsăturile obiectului de studiu al contabilității

1.3.1. Noțiuni generale

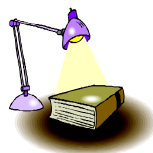


Trăsăturile obiectului contabilității se delimitează pornind de la modul de reprezentare a patrimoniului și de la modul de gestionare al acestuia.

Deși, în mod constant, majoritatea cercetărilor plasează știința contabilității în sfera științelor economice, există opinii potrivit cărora contabilitatea ar trebui să se plaseze într-o secțiune nouă, **științele de gestiune** alături de finanțe, marketing, management etc.

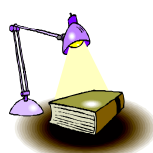
O astfel de clasificare s-ar justifica, dat fiind că, de fapt, toate aceste științe contribuie prin obiectul și metoda fiecăreia la **gestionarea patrimoniului social** propriu entității patrimoniale.

1.3.2. Descrierea trăsăturilor obiectului contabilității



Considerăm că trăsăturile contabilității le putem înțelege dacă le abordăm în următoarea structură:

1. contabilitatea studiază patrimoniul în expresie valorică;
2. contabilitatea studiază modul de gestionare al patrimoniului;
3. contabilitatea studiază echilibrul global și intern al patrimoniului.

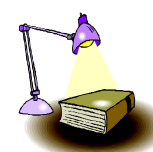


1. Studiarea patrimoniului în expresie valorică presupune înregistrarea circuitului elementelor patrimoniale în condiții concrete de loc și timp, măsurarea și calcularea în mărimi valorice a acestora. Starea patrimoniului în contabilitate este redată prin soldurile valorice componente, prin intermediul unor procedee specifice de lucru. Mișcarea patrimoniului, operațiunile de intrări și ieșiri, precum și procesele economice prin care se transformă intrările în ieșiri se exprimă tot prin mărimi valorice.

2. Obiectul contabilității din punct de vedere al gestionării se referă la evidența, calculul, analiza și controlul patrimoniului social.

a) Evidența. Obiectul contabilității constă în capacitatea sa de a înregistra într-o anumită ordine și pe baza unor principii, în mod operativ, precisi în complexitatea lor procesele și fenomenele economice din cadrul entităților patrimoniale, care se pot exprima valoric.

Evidența se realizează prin înregistrarea cronologică și sistematică a operațiilor economice și financiare. *Înregistrarea cronologică* este un ansamblu de operațiuni efectuate în baza informațiilor cuprinse în documentul justificativ. Operațiunile constau din înregistrarea faptelor, fenomenelor și proceselor economice începând de la 1 ianuarie, respectiv începutul activității, până la 31 decembrie, respectiv încetarea activității. Ea se realizează cu ajutorul registrului jurnal prin înregistrarea zilnică a documentelor justificative, care reflectă operațiunea economică din momentul producerii ei și este înscrisă ca atare pe document.



Înregistrarea sistematică. Toate operațiunile înregistrate cronologic se înscriu apoi sistematic, adică pe conturi, în fișele de cont sintetic care formează registrul cartea – mare. În fișele de cont sintetic se înregistrează numai operațiunile ce se referă la acel cont, potrivit normelor metodologice de utilizare a conturilor, specifice fiecărui domeniu de activitate (agenți economici, instituții publice, organizații obștești, societăți bancare).

b) Calculul. Contabilitatea măsoară și determină costurile ocazionate de activitățile economice și sociale. Necesitatea calculării costurilor apare cu atât mai evidentă cu cât crește mediul concurențial. Calculul costurilor previne epuizarea surselor economice și atenuează dezechilibrele create în raporturile interne ale patrimoniului social.

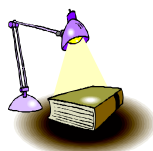
c) Analiza. Obiectul contabilității, prin analiză, redă și interpretează, pornind de la particular, raporturile de schimb, generalizându-le în concepte, asupra rezultatelor obținute. Analiza dezvăluie direcții și tendințe ce se manifestă în mișcarea patrimoniului. Prin aceasta obiectului contabilității i se relevă

caracterul previzional și nu doar acela de oglindire a activității agenților economici. Analiza economică oferă date pentru conducerea prin bugete și realizarea contabilității manageriale.

d) Controlul. Ca știință a gestiunii, obiectul contabilității se caracterizează prin informațiile clare și complete pe care le poate furniza controlului necesar a se efectua în cazul oricărui patrimoniu social. Controlul realizează, în primul rând, stabilirea integrității patrimoniului social la un moment dat, ca urmare a modificărilor și transformărilor pe care le-a suferit, și în al doilea rând dovada eficienței gestionării patrimoniului social încredințat.

3. Așa cum s-a arătat anterior, patrimoniul reprezintă un complex de bunuri și obligații cu respectivele lor obiecte de drepturi și obligații exprimate în bani.

1.3.3. Echilibrul global patrimonial



În cadrul acestui complex se creează un echilibru între bunurile economice și drepturile și obligațiile economice, echilibru care poate fi scris sub forma unei egalități, cunoscută sub denumirea de **ecuația de echilibru global a patrimoniului**:

$$\text{Bunuri economice} = \text{Drepturi și obligații}$$

Echilibrul global al patrimoniului este expresia dublei reprezentări a patrimoniului, de bunuri economice ca purtători materiali ai proprietății și de drepturi și obligații ca expresie a raporturilor de proprietate cu privire la aceste bunuri. De asemenea, modificările pe care le suferă masa patrimoniului sub forma efectuării consumului și a rezultatelor acestuia, se concretizează în cheltuieli și venituri.



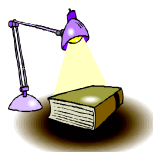
Sarcina de lucru 3

Enumerați trăsăturile obiectului de studiu al contabilității:



1.4 Sfera de acțiune a contabilității

1.4.1. Noțiuni generale

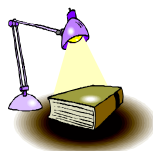


Un aspect important al definirii contabilității îl reprezintă fixarea sferei de acțiune a acesteia.

Economia actuală a țării noastre se poate structura din punct de vedere al entităților patrimoniale, ca fiind formată din:

- agenți economici: regii autonome și societăți comerciale;
- instituții publice, finanțate din fonduri publice sau proprii;
- unități cooperatiste;
- persoane juridice fără scop lucrativ;
- alte persoane juridice;
- persoane fizice care au calitatea de comerciant.

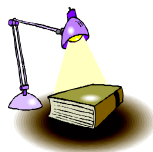
1.4.2 Gestionarea patrimoniului prin contabilitate



În cadrul acestor entități patrimoniale, contabilitatea, ca instrument principal de cunoaștere, gestiune și control al patrimoniului și al rezultatelor obținute, trebuie să asigure:

- înregistrarea cronologică și sistematică;
- controlul operațiunilor patrimoniale efectuate;
- furnizarea informațiilor necesare stabilirii patrimoniului național, execuției bugetului public național.

1.4.3 Gruparea entităților patrimoniale



a. Entitățile patrimoniale care desfășoară activități economice (agenții economici).

Regiile autonome = entități patrimoniale aflate sub îndrumarea administrativă a ministerelor dar având independență și responsabilități depline de gestionare și exercitare a dreptului de proprietate.

Societățile comerciale = entități patrimoniale create prin asocierea persoanelor fizice sau juridice în vederea efectuării de acte de comerț.¹

Societățile comerciale (SC) se pot constitui în una din următoarele forme:

- societate în nume colectiv (SNC)
- societate în comandită simplă (SCS)
- societate pe acțiuni (SA)
- societate în comandită pe acțiuni (SCA)
- societate cu răspundere limitată (SRL)

Obligațiile sociale sunt garantate cu patrimoniul social.

b. Instituțiile publice sunt entitățile patrimoniale definite astfel în Constituția României:

- Parlamentul și instituțiile aflate în subordinea sa;
- Președinția;
- Guvernul, ministerele, organele de specialitate subordonate lor;

¹ Legea Societăților Comerciale, nr. 31/1990, republicată

- Autoritățile administrației publice locale și instituțiile publice subordonate lor;
- Autoritățile judecătorești;
- Ministerul public;
- Instituțiile publice de învățământ superior;
- Academia Română și instituțiile subordonate.

c. Persoanele juridice fără scop lucrativ. În această categorie se înscriu entitățile patrimoniale constituite în scopul realizării unor obiective sociale cum ar fi: fundațiile, asociațiile etc. În cadrul lor, scopul declarat îl constituie asocierea unor fonduri în scopul rezolvării unor acțiuni pe care instituțiile publice, organizațiile guvernamentale, etc. nu le au, fie ca obiect de activitate, fie ca arie de extindere. Organizarea și conducerea contabilității în aceste cazuri este necesară tocmai pentru a demonstra caracterul non-profit al activității (un obiectiv important pentru evitarea evaziunii fiscale, atragerea de fonduri etc.).



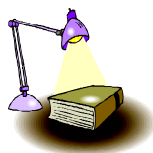
Sarcina de lucru 4

Enumerați entitățile patrimoniale care sunt obligate să țină contabilitate proprie:



1.5 Metoda contabilității

1.5.1 Noțiuni generale privind metoda

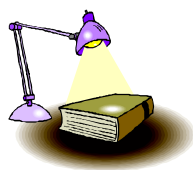


Contabilitatea, ca știință independentă, se caracterizează prin existența unui obiect propriu de studiu și a unei metode proprii de investigare a fenomenelor și proceselor care apar în sfera de activitate a acesteia.

Noțiunea de metodă provine din greaca veche, fiind formată din combinarea a doi termeni:

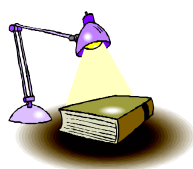
- **meto** – care înseamnă succesiune, schimbare;
- **hodos** – care înseamnă drum;

care au format cuvântul „**methodos**”, cu semnificația de drum de parcurs cu numite mijloace pentru a ajunge la un rezultat sau scop.

**Definiție**

Metoda este un produs al gândirii teoretice abstracte desfășurate pe parcursul cercetării existenței și mișcării patrimoniului în vederea cunoașterii componenței, conținutului acestuia și a fenomenelor care se produc în – sau în legătură cu – acesta.

1.5.2 Definirea metodei contabilității

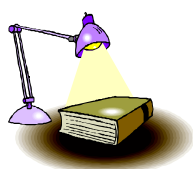
**Definiție**

Metoda contabilității, sintetizând un drum de parcurs într-o investigație economică, se va baza pe **procedee de lucru și principii** care reprezintă o manieră, un anume fel specific de a ajunge la un anumit scop.

Contabilitatea, ca orice disciplină științifică, are o metodă proprie de cercetare bazată pe anumite tehnici, procedee, principii și legi care îi evidențiază esența. În elaborarea sa, metoda contabilității a fost influențată de categorii și procedee preluate de la alte științe, în special matematica, logica, economia politică etc. Astfel, ca în orice cercetare științifică, contabilitatea, pentru a stabili propriile legi și principii, parcurge în demersul său, o serie de etape obligatorii, cum ar fi:

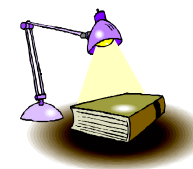
- determinarea obiectului cercetat;
- fixarea tehnicilor de observare și înregistrare a datelor contabile;
- prelucrarea datelor;
- interpretarea datelor culese;
- elaborarea concluziilor;
- stabilirea legităților contabile.

1.5.3 Principii teoretice fundamentale ale metodei contabilității

**Definiție**

Principiile teoretice fundamentale ale contabilității, care se ridică la rang de legi, sunt:

- a) principiul dublei reprezentări a patrimoniului;
- b) principiul dublei înregistrări a elementelor patrimoniale;
- c) principiul calculelor periodice de sinteză.



Principiul dublei reprezentări se concretizează în reflectarea elementelor de avere ale patrimoniului sub două aspecte:

1. sub aspectul componenței și utilității bunurilor, adică al destinației în activitatea economică pentru care se folosește noțiunea de mijloace:

- Imobilizări:
 - necorporale
 - corporale
 - financiare
- Circulante:
 - mijloace materiale
 - mijloace bănești etc.

2. sub aspectul raporturilor de proprietate în cadrul cărora se dobândesc bunurile economice ca obiecte de drepturi și obligații, adică al provenienței lor, al surselor de finanțare a bunurilor respective:

- Capital social;

- Rezerve;
- Subvenții;
- Profit;
- Credite bancare;
- Efecte de plătit;
- Împrumuturi din obligațiuni;
- Furnizori;
- Creditori;
- Obligații față de stat.



Dubla reprezentare este redată sub forma unei egalități (ecuații) numită **ecuația dublei reprezentări** în care dacă notăm cu A – mijloacele economice și bunurile și cu P – sursele de proveniență, drepturile și obligațiile, obținem:

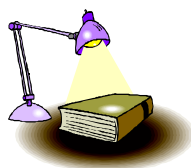
$$\text{ACTIV} = \text{PASIV}$$

sau

$$\text{VALOAREA MIJLOACELOR} = \text{VALOAREA SURSELOR DE PROVENIENȚĂ}$$

Această egalitate permite crearea unui **echilibru** permanent al patrimoniului și se realizează cu ajutorul bilanțului.

Principiul dublei înregistrări a elementelor patrimoniale. Acest principiu este determinat:



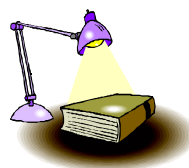
1. **în primul rând** de dubla reprezentare, întrucât orice înregistrare, orice modificare, orice proces economic nu poate rupe nici un moment echilibrul propriu al patrimoniului deoarece acestea, fie că reflectă o creștere/scădere a patrimoniului, fie că reflectă o modificare calitativă, nu pot afecta echilibrul propriu specific, ci doar schimbarea cantitativă sau calitativă.

2. **în al doilea rând**, dubla înregistrare este determinată de faptul că mișcarea și transferarea bunurilor economice în fazele circuitului economic generează operații economice și financiare de ieșire dintr-o fază și de intrare în alta, dintr-o stare în alta, de trecere de la un loc de gestiune la altul etc.

materii prime → semifabricate → produse finite

mijloace bănești → stocuri

Într-un astfel de circuit, contabilitatea înregistrează prin procedee specifice, în sensul că pentru fiecare fază se creează o poziție distinctă în cadrul egalității patrimoniale existente, poziție care să reflecte intrările, creșterile elementului sau fenomenului respectiv. Orice operație economică este analizată ca un raport de echivalență între destinația și proveniența sa, între intrarea și ieșirea sa, între alocare și finanțare.



Principiul calculelor periodice de sinteză. Atât activitatea economico – socială, cât și înregistrarea prin contabilitate a acesteia, nu sunt scopuri în sine, ci urmăresc cunoașterea rezultatelor la sfârșitul unei perioade de gestiune.

În funcție de scopul cunoașterii, periodizarea poate fi diferită. De exemplu, pentru stabilirea obligației față de stat este necesară o periodizare mai scurtă, pentru efectuarea calculelor asupra consumului – perioade medii, iar pentru reflectarea modului de gestiune, câte un exercițiu financiar.

Calculul periodice de sinteză se realizează prin intermediul bilanțului (trimestrial și anual), anexelor la bilanț, bilanței de verificare, și contului de

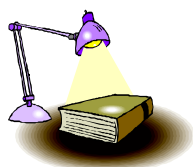
rezultate. Pentru stabilirea unor obligații, sunt necesare perioade mai scurte de analiză. Astfel, pentru determinarea obligațiilor față de bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale, sau salariați, sunt necesare calcule lunare. În acest fel se determină impozitul de profit, taxa pe valoare adăugată, drepturile salariale, impozitul pe salarii.

Dubla reprezentare și dubla înregistrare sunt procedee esențiale ale metodei contabilității și nu mai sunt întâlnite la alte discipline economice.

1.5.4 Principii contabile legal admise

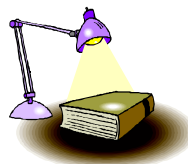
Poartă această denumire întrucât sunt reglementate prin acte normative, respectiv Legea contabilității, modificată și completată, precum și alte reglementări privind armonizarea contabilității românești cu directivele europene.

Astfel, evaluarea elementelor patrimoniale cuprinse în situațiile financiare ale unei întreprinderi trebuie să fie efectuată în acord cu principiile următoare:



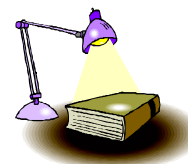
1. Principiul continuității activității presupune că entitatea patrimonială își continuă în mod normal funcționarea într-un viitor previzibil, fără a intra în imposibilitatea continuării activității sau fără o reducere majoră a acesteia.

Continuitatea activității se exprimă clar în actul de constituire. Atunci când funcționarea este delimitată în timp sunt menționate datele de începere și de încetare a activității. Respectarea acestui principiu permite fixarea întinderii responsabilității entității patrimoniale în raport cu terțe persoane inclusiv cu bugetul statului.



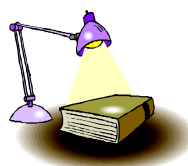
2. Principiul permanenței metodelor presupune continuitatea aplicării aceluiași reguli și norme privind evaluarea, înregistrarea în contabilitate și prezentarea elementelor patrimoniale și a rezultatelor, asigurând comparabilitatea în timp a informațiilor contabile.

Acest principiu asigură aplicarea pentru aceleași elemente, structuri, domenii de activitate etc. a aceluiași metode de la un exercițiu financiar la altul. Aceasta exclude schimbarea metodelor în cursul exercițiului. Modificarea metodelor de la un an la altul trebuie să fie determinată de o profundă motivație, ca de exemplu modificarea unor acte normative, stabilirea unor reguli generale de evaluare noi etc.



3. Principiul prudenței. Potrivit acestuia, nu sunt admise supraevaluarea elementelor de activ și a veniturilor, respectiv subevaluarea elementelor de pasiv și a cheltuielilor ținând cont de deprecierile, riscurile și pierderile posibile generate de desfășurarea activității exercițiului curent sau anterior.

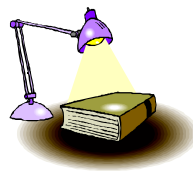
Prudența presupune anticiparea efectelor unor acțiuni și în special a transferului de proprietate cu efecte posibile asupra exercițiului curent sau a celor parcurse deja, întrucât asupra lor nu se mai poate interveni din punct de vedere contabil.



4. Principiul independenței exercițiului presupune delimitarea în timp a veniturilor și cheltuielilor aferente activității unității patrimoniale pe măsura angajării acestora și trecerii lor la rezultatul exercițiului la care se referă, fără a se ține seama de data încasării sumelor sau a efectuării plăților. Independența exercițiului presupune că un document justificativ trebuie să se regăsească în

cheltuielile, veniturile și rezultatele exercițiului la care se referă.

5. Principiul evaluării separate a elementelor de activ și de pasiv prevede că în vederea stabilirii valorii totale corespunzătoare unei poziții din bilanț, se va determina separat valoarea aferentă fiecărui element individual de activ sau de pasiv.

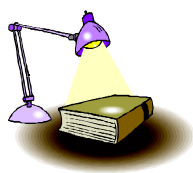


6. Principiul intangibilității, conform căruia bilanțul de deschidere a unui exercițiu trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere a exercițiului precedent. Aceasta presupune ca soldurile elementelor patrimoniale din bilanțul de închidere al exercițiului precedent să devină solduri inițiale pentru aceleași elemente la începutul exercițiului următor.

7. Conform principiului necompensării, elementele de activ și de pasiv trebuie să fie evaluate și înregistrate în contabilitate separat, nefiind admisă compensarea între posturile de activ și cele de pasiv ale bilanțului, respectiv între venituri și cheltuieli, cu excepția compensărilor între activele și pasivele permise de reglementările legale.

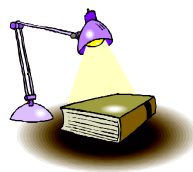
Necompensarea trebuie înțeleasă în sensul că pentru fiecare element patrimonial cu substanță materială, pentru orice resursă care reflectă drepturi și obligații etc., trebuie să fie deschis, în contabilitate, câte un cont.

Necompensarea nu trebuie confundată cu rectificarea prevăzută în scopul reflectării valorii rămase. Valorile rectificative sunt evidențiate distinct chiar dacă în cazul unor elemente patrimoniale cuprinderea în bilanț (de exemplu) se face la valoarea considerată netă sau rămasă.



8. Principiul prevalenței economicului asupra juridicului stabilește că informațiile prezentate în situațiile financiare trebuie să reflecte realitatea economică a evenimentelor și tranzacțiilor, nu numai forma lor juridică. Fondul tranzacțiilor sau a altor evenimente nu este întotdeauna în concordanță cu ceea ce transpare din forma lor juridică.

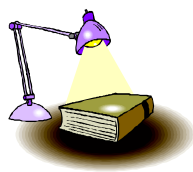
De exemplu: o întreprindere înstrăinează un activ altei întreprinderi, într-un astfel de mod încât documentele să susțină transmiterea dreptului de proprietate părții respective; cu toate acestea, pot exista contracte care să asigure întreprinderii dreptul de a se bucura în continuare de beneficii economice viitoare de pe urma activului respectiv.



9. Conform principiului pragului de semnificație orice element care are o valoare semnificativă trebuie prezentat separat în cadrul situațiilor financiare. Elementele cu valori nesemnificative, care au aceeași natură sau cu funcții similare, vor fi însumate, nefiind necesară prezentarea lor separată.

Abaterile de la aceste principii generale vor fi permise numai în cazuri excepționale și vor fi prezentate în situațiile financiare. De asemenea, se vor prezenta motivele pentru care au avut loc asemenea abateri și o evaluare a efectului acestora asupra activelor, datoriilor, poziției financiare și profitului sau pierderii entității patrimoniale.

1.5.5. Procedeele metodei contabilității



Definiție

Principiile teoretice ale contabilității sunt destinate realizării obiectului acesteia, demonstrându-se cum trebuie înregistrate procesele și fenomenele economice, care sunt cauzele care le-au generat și ce efecte au produs. Pentru aceasta, metoda contabilității utilizează o serie de procedee care permit

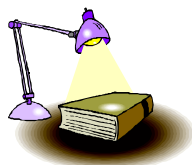
furnizarea de informații cu privire la producerea și desfășurarea fenomenelor economice și sociale.



Aceste procedee pot fi grupate în:

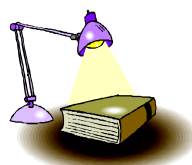
- procedee comune tuturor științelor;
- procedee comune și altor științe economice;
- procedee specifice metodei contabilității.

1.5.6. Procedee comune tuturor științelor



Între procedeele comune tuturor științelor pe care contabilitatea le folosește în reflectarea obiectului său de studiu se regăsesc: observația, raționamentul, comparația, descompunerea, clasificarea, analiza, sinteza.

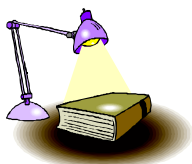
Observația este faza inițială a cercetării în cazul oricărei științe. Numai printr-o observație atentă se pot delimita faptele și fenomenele pe care, având conținut economic și fiind evaluabile în bani, le vom include în obiectul contabilității, adică le putem asocia unui patrimoniu dat, aflat în circuitul economic sau social. Observația se asociază cu cantitatea, calitatea și valoarea. Observația poate fi: directă sau indirectă, totală sau parțială, statistică etc., acestea definindu-se astfel:



Raționamentul se aplică de metoda contabilității pentru ca pe bază de judecăți logice obținute prin observare sau documentare asupra elementelor patrimoniale să se stabilească concluzii cu valoare de generalizări. Raționamentul face posibilă înțelegerea dublei reprezentări a patrimoniului, a influențelor pe care le produc mișcările de valori asupra bilanțului, a stabilirii corelațiilor în balanța de verificare etc.

Comparația se folosește în metoda contabilității prin punerea în față a două elemente sau structuri aflate în perimetrul său de studiu în vederea fixării unor concluzii. Comparația este de neconceput în analiza contabilă, în luarea deciziilor etc. Comparația se face fie între elementele componente ale patrimoniului, între veniturile și cheltuielile proprii, fie față de componentele sau structurile altor entități patrimoniale.

Clasificarea. În contabilitate, clasificarea servește la repartizarea rațională a elementelor patrimoniale, respectiv a bunurilor economice și a surselor de proveniență a acestora, adică pe categorii de drepturi și de obligații. Clasificarea este posibilă în contabilitate întrucât trăsăturile comune atrag elementele patrimoniale cu una sau mai multe trăsături identice și le separă pe cele cu trăsături diferite. În acest fel este folosită împărțirea sistematică pe clase a elementelor, fenomenelor sau proceselor economice.

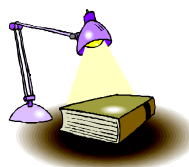


Analiza. Ca procedeu științific de cercetare a unui fenomen, domeniu, spațiu de activitate etc., analiza pornește de la studierea aprofundată a fiecărui element în parte observând locul, rolul și implicația acestuia în cadrul ansamblului dat. În contabilitate, analiza se aplică în cele mai diferite situații începând cu înregistrarea zilnică a operațiunilor (în sensul că sunt efectuate la zi și corect) și terminând cu întocmirea lucrărilor periodice.

Sinteza ca procedeu științific de cercetare asigură trecerea de la particular la general. Prin ea se realizează generalizarea unor concluzii desprinse în procesul de analiză. Sinteza permite generalizarea atât la nivel microeconomic cât și macroeconomic. În ambele cazuri sinteza are ca scop stabilirea politicilor economice și financiare de urmat privite din planuri diferite.

1.5.7. Procedee comune științelor economice

Procedeele metodei contabilității, comune și altor discipline economice sunt: documentul, evaluarea, calculația și înregistrarea.



Documentul. Prin document înțelegem un act prin care se adevărește, se constată sau se preconizează un fapt, se conferă un drept, se recunoaște o obligație; text scris sau tipărit, inscripție sau altă mărturie servind la recunoașterea unui fapt real actual sau din trecut.

Orice operație economică sau financiară, referitoare la existența și mișcarea elementelor patrimoniului unităților economice și sociale, pentru a putea fi înregistrată în conturi, trebuie consemnată mai întâi într-un document care confirmă că a avut loc la un moment dat și este în legătură cu acel patrimoniu. Documentul, conform definiției de mai sus atestă că evenimentul, procesul, transformarea, micșorarea a avut loc deoarece înscrisul, pentru a sta la baza înregistrării în contabilitate, trebuie să îndeplinească anumite condiții dinainte stabilite.

Orice operațiune economică sau financiară trebuie reflectată într-un document în momentul producerii ei, pentru că numai astfel este posibilă asigurarea integrității patrimoniului în ansamblu și pe elemente componente.

Din punct de vedere al contabilității, documentele sunt justificative și registre contabile.

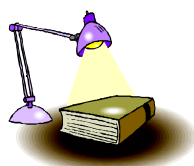
Documentele justificative sunt formate din: facturi, chitanțe, state de plată pentru salarii, dispoziții de casierie, avize de însoțire a mărfii etc.

Registrele contabile sunt formate din Registrul-jurnal, Registrul inventar și registrul Cartea Mare. Registrele de contabilitate pot fi prezentate sub formă de registre, foi volante, fișe, documente informatice. Asociațiile familiale și persoanele fizice autorizate să desfășoare activități independente înregistrează operațiile patrimoniale cu ajutorul registrului jurnal de încasări și plăți.

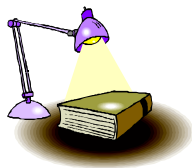
Prin intermediul registrelor contabile se formalizează și materializează înregistrarea proprie sistemului de conturi.

Registrele de contabilitate înregistrate la organele fiscale și conduse regulat pot fi admise ca probă în cazul litigiilor. La polul opus, lipsa sau ținerea defectuoasă a registrelor contabile lipsește agenții economici de mijloacele de probă în relațiile cu organele fiscale și dă posibilitatea acestora din urmă să stabilească obligațiile față de bugetul statului fără a ține seamă de datele din contabilitate.

Registrele contabile, în calitatea lor de documente contabile, sunt o categorie specială de mijloace concrete de realizare a evidenței, fiind întocmite și utilizate în interiorul contabilității. Ele servesc la prelucrarea, centralizarea și înregistrarea în contabilitate a documentelor justificative. Prin ele se realizează înregistrarea cronologică, numită înregistrarea „la zi”.



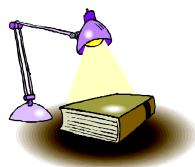
Evaluarea. Evaluarea este acțiunea de a evalua și rezultatul ei. În alt sens, înseamnă a stabili prețul (valoarea, numărul, cantitatea etc.); a calcula, a socoti. În contabilitate, evaluarea înseamnă aducerea elementelor componente ale patrimoniului la un numitor comun prin intermediul aceleiași unități de măsură, adică a unităților monetare.



Evaluarea constă în transformarea unităților naturale în unități valorice cu ajutorul monedei naționale chiar și în cazul elementelor patrimoniale exprimate în unități monetare străine.

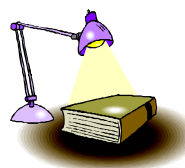
Calculația. Calculul a fost necesar din cele mai vechi timpuri. Calculația putem considera că a precedat contabilitatea. Când calculația a devenit tot mai complexă, a fost necesară sistematizarea operațiunilor economice prin contabilitate. Calculația este un ansamblu de operațiuni matematice referitoare la fapte și fenomene economice în scopul de a găsi valoarea uneia sau mai multor mărimi de această natură.

Calculația se află în legătură directă cu evaluarea în cazul stabilirii valorii elementelor patrimoniale rezultate din activitatea proprie (calculația costurilor, întocmirea bugetelor, etc.)



Inventarierea. Inventarierea este acel procedeu prin care se întocmește o listă, un registru sau un document în care sunt enunțate și descrise cantitativ și valoric toate bunurile care se află într-o întreprindere, instituție, magazin etc. Inventarierea prezintă cunoașterea faptică a structurilor patrimoniale, în vederea evaluării patrimoniului dat.

1.5.8. Procedee specifice metodei contabilității



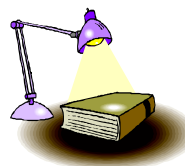
Procedeele specifice de studiu a obiectului contabilității sunt: bilanțul, contul și balanța de verificare.

Bilanțul este procedeul prin care se realizează dubla reprezentare a patrimoniului entităților economice și sociale.

Am putea afirma că acest procedeu trebuie aplicat obligatoriu de toate entitățile patrimoniale indiferent de caracterul lucrativ sau nelucrativ al acestora, întrucât toate contribuie la conturarea patrimoniului economic național. Această conturare sprijină conceptul de contabilitate națională.

Din punct de vedere al contabilității, bilanțul este un document care reflectă sintetic, în expresie valorică, în activ, mijloacele economice după componenta lor materială, iar în pasiv aceleași mijloace după sursele lor de proveniență, în cadrul unei unități economice, sociale, administrative etc. Bilanțul furnizează o serie de informații cu un înalt grad de sintetizare a căror înțelegere impune întocmirea unui ansamblu de lucrări și cuprinde:

- bilanțul, în accepțiunea schemelor obligatorii acceptate;
- contul de profit și pierderi;
- anexele (concepută ca un ansamblu de elemente explicative asupra eventualelor componente sintetizate în bilanț sau explicative ale unor fenomene sau procese economice).



Contul. Participarea patrimoniului la circuitul economic și social nu poate fi reflectată și urmărită în ansamblul său și nici ca mișcări succesive ale unor componente ale sale prin intermediul bilanțului. De aceea metoda contabilității a creat un procedeu nou, specific numai acestei discipline – contul. Acesta este procedeul propriu contabilității prin care elementele patrimoniale sunt individualizate în cadrul fiecărei entități, fiind destinat urmăririi apariției și evoluției acestora pe parcursul existenței lor, concomitent cu existența patrimoniului.

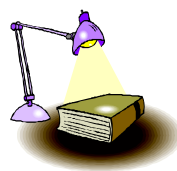
În legătură cu acest procedeu, este necesar să subliniem, pentru înțelegerea semnificației acestei noțiuni, că un cont este generat de existența unui element

patrimonial în calitate de componentă a unui patrimoniu dat aflat în circuitul economic și/sau social. Contul este generat de patrimoniu; el nu poate genera patrimoniu.

Conturile reflectă componența patrimoniului și starea acestuia de-a lungul fazelor circuitului economic. Intuirea sau constatarea apariției unor astfel de stări de agregare ne sugerează sau ne obligă să creăm conturile.

Pentru a le putea utiliza conform obiectului contabilității, conturile acestea trebuie ordonate într-un sistem al conturilor în măsură să ne arate legătura dintre aceste componente pe parcursul procesului economic sau al consumului social. Această legătură dintre componentele patrimoniului pe parcursul modificărilor cantitative și calitative generează dubla înregistrare.

Bilanțul generează dubla reprezentare, în timp ce contul presupune dubla înregistrare. Legătura dintre cont și bilanț este nemijlocită. Multitudinea conturilor conturează bilanțul, iar structura componentelor patrimoniului generează conturile. Raportat la entitatea patrimonială, bilanțul reflectă ansamblul prin generalizare, iar contul particularul prin nominalizare, prin individualizare.



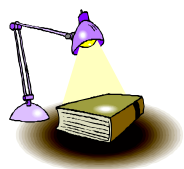
Balanța de verificare. Deși legătura sau interdependența bilanț - conturi este nemijlocită, întrucât fiecare procedeu acționează independent, după reguli proprii contabilitatea a creat un procedeu distinct care să asigure corectitudinea datelor, a informațiilor dobândite prin fiecare procedeu.

De la multitudinea detaliilor din conturi până la ansamblul generalizat al bilanțului, contabilitatea înregistrează o diversitate de fenomene și procese a căror îmbinare trebuie verificată. Controlul asupra calității înregistrărilor din conturi, respectarea legăturilor logice dintre acestea, precum și motivarea prezentării în bilanț se realizează prin procedeul “balanța de verificare”.

Balanța de verificare, ca procedeu al contabilității, se realizează datorită posibilității de exprimare în bani a elementelor patrimoniale, adică a evaluării acestora. Balanța de verificare reprezintă forța probantă sincerității înregistrărilor din conturi și realității posturilor bilanțiere deoarece:

- verifică respectarea aplicării principiului dublei înregistrări modificărilor patrimoniale;
- certifică îndeplinirea cerințelor dublei reprezentări a patrimoniului în momentul analizat.

1.5.9. Principii rezultate din logica contabilă



1. Principiul imaginii fidele presupune redarea cu obiectivitate a realității asupra patrimoniului, informarea completă și pertinentă asupra faptelor și proceselor economice, exprimabile în etalon monetar. Imaginea fidelă presupune sinceritate și regularitate:

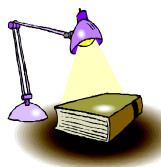
Imagine fidelă = Sinceritate + Regularitate

Sinceritatea - aplicarea cu bună credință și în virtutea regulilor profesionale ale domeniului contabil a legii, standardelor și procedeele contabile.

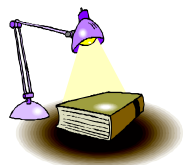
Regularitatea - informația contabilă pusă la dispoziție este conformă cu regulile și procedurile în vigoare în exercițiul documentat.

Noțiunea de imagine fidelă este legată de documentul oficial de gestiune al

persoanelor fizice și juridice care desfășoară acte de comerț, și anume bilanțul contabil. Numai prin aceasta putem dobândi o imagine fidelă a patrimoniului, a situației financiare și a rezultatelor obținute. Se distinge din această cerință rolul și locul procedurii „bilanț” în cadrul, ansamblului procedurilor metodei contabilității.



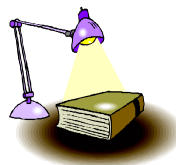
2. Principiul autonomiei. Întreprinderea, este o entitate patrimonială distinctă față de proprietarii ei. Ea se află în opoziție cu toate celelalte persoane fizice și juridice participante la actul economic sau social și tratează toate problemele de pe poziție proprie, dar în spiritul legii.



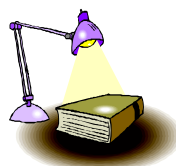
3. Principiul costului istoric. Orice valoare contabilă este bazată pe costul ei de origine:

- proprie (producție)
- din afară (achiziție),

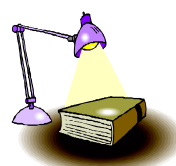
asa cum rezultă el din documentele justificative care menționează apariția fiecărui element patrimonial. De asemenea, creanțele și obligațiile se înregistrează la valoarea lor nominală. În majoritatea țărilor, contabilitatea se ține la costuri istorice, iar, la închiderea exercițiului financiar, cu ocazia stabilirii situației patrimoniului și a rezultatelor, aceste costuri pot fi ajustate în funcție de indicele de inflație.



4. Principiul periodizării. Observarea fenomenelor și proceselor economice trebuie înregistrată pe perioade distincte: lună, trimestru, an în raport cu necesitățile de înregistrare (evidențiere, afectare) a costurilor etc. În acest sens, se utilizează repartizarea în timp a cheltuielilor, veniturilor etc.



5. Principiul verificării. Toate operațiunile economice și financiare aferente unui patrimoniu trebuie verificate. Verificarea nu trebuie confundată cu controlul chiar dacă are ca rezultat un control sau se realizează ca urmare a efectuării acestuia. Verificarea trebuie înțeleasă, în acest caz, ca mijloc de asigurare asupra corectitudinii aplicării unor tehnici sau procedee de lucru. În acest sens putem vorbi de necesitatea întocmirii - bilanțelor, a bugetelor de cheltuieli, etc.



6. Principiul cuantificării monetare. Legea contabilității precizează: ”Contabilitatea se ține în limba română și în moneda națională” și “contabilitatea operațiunilor efectuate în valută se ține atât în moneda națională, cât și în valută”. Aceasta înseamnă că toate fenomenele și procesele economice desfășurate de entitatea patrimonială, elementele patrimoniale înregistrate în contabilitate să fie cuantificate în bani. Astfel, nu pot fi incluse elemente precum: competența managerilor, pregătirea salariaților, calitatea mediului înconjurător etc., ceea ce restrânge sfera de cuprindere a obiectului contabilității.



Sarcina de lucru 5

Enumerați principiile contabile legal admise:





Rezumat

Obiectul de studiu al contabilității îl reprezintă **patrimoniul**, adică totalitatea bunurilor economice, inclusiv drepturile și obligațiile la care acestea se referă, aparținând unei persoane juridice sau fizice. El devine obiect de studiu al contabilității numai dacă este atras în circuitul economic în vederea obținerii de bunuri, executării de lucrări sau prestării de servicii producând efecte (bunuri, lucrări, servicii) destinate schimbului (productiv, social) sau consumului solicitat de nevoi concrete sociale sau personale.

Metoda contabilității reprezintă demersul rațional de abordare a obiectului contabilității, pe baza unui ansamblu coerent de principii, mijloace, și procedee susceptibile să ofere o imagine fidelă a patrimoniului, situației financiare și a rezultatelor.

Principiile utilizate în cadrul metodei contabilității sunt:

- principii teoretice fundamentale (dubla reprezentare, dubla înregistrare, calculele periodice de sinteză);
- principii legal admise (continuitatea activității, permanența metodelor, prudența, independența exercițiilor, evaluarea separată a elementelor de activ și de pasiv, intangibilitatea bilanțului, necompensarea, prevalența economicului asupra juridicului, pragul de semnificație);
- principii rezultate din logica contabilă (imaginea fidelă, autonomia, costul istoric etc.).

Procedeele pe care se bazează metoda pot fi structurate în:

- procedee comune tuturor științelor (observarea, raționamentul, comparația, clasificarea, analiza, sinteza);
- procedee comune științelor economice (documentul, evaluarea, calculația, inventarierea);
- procedee specifice metodei (contul, balanța de verificare, bilanțul).



Teste de autoevaluare

1. Patrimoniul reprezintă:

- a) totalitatea drepturilor și obligațiilor de natură economică și juridică exprimate cantitativ aparținând unei persoane fizice sau juridice;
- b) totalitatea drepturilor și obligațiilor de natură economică exprimate în bani, împreună cu bunurile la care se referă, aparținând unei persoane fizice sau juridice;
- c) totalitatea fenomenelor și proceselor economice și juridice realizate de agentul economic;
- d) totalitatea obiectelor, drepturilor și obligațiilor exprimate cantitativ aparținând unei persoane juridice;
- e) totalitatea transformărilor de natură economico-juridică aparținând unui subiect de drept.

2. Obiectul de studiu al contabilității îl constituie:

- a) reflectarea în expresie cantitativă a patrimoniului;
- b) reflectarea în expresie bănească a patrimoniului;
- c) reflectarea patrimoniului juridic;
- d) analiza și controlul patrimoniului;
- e) reflectarea în expresie bănească și cantitativă a obligațiilor generate de activitățile agenților economici.

3. Sfera de acțiune a contabilității cuprinde:

- a) numai agenții economici;
- b) numai instituțiile publice și asociații fără scop lucrativ;
- c) numai agenții economici, unitățile cooperatiste și unitățile bancare;
- d) agenții economici, instituțiile publice, instituțiile bancare, unitățile cooperatiste, asociațiile fără scop lucrativ, alte persoane juridice, persoane fizice care au calitatea de comerciant;
- e) nici una din variantele de mai sus.

4. Procedeele specifice metodei contabilității sunt:

- a) contul, bilanțul, analiza;
- b) bilanțul, contul, balanța de verificare;
- c) clasificarea, analiza, contul;
- d) raționamentul, sinteza, bilanțul;
- e) clasificarea, sinteza, balanța de verificare.

5. Principiile teoretice fundamentale ale contabilității sunt:

- a) dubla reprezentare a patrimoniului;
 - b) dubla înregistrare a elementelor patrimoniale;
 - c) principiul conturării perimetrului patrimonial;
 - d) principiul calculelor periodice de sinteză;
 - e) principiul asigurării echilibrului patrimonial;
- $A=a+b+c+d+e$; $B=a+b+e$; $C=a+b+d$; $D=a+c+d$; $E=a+b+d+e$

6. Care dintre principiile enumerate mai jos sunt legal admise?

- a) dubla reprezentare a patrimoniului;
- b) prudența;
- c) pragul de semnificație;
- d) permanența metodelor;
- e) independența exercițiilor
- f) dubla înregistrare a elementelor patrimoniale;
- g) imaginea fidelă;
- h) necompensarea.

$A=a+b+h$; $B=a+b+c+d+e$; $C=f+g+h$; $D=c+d+e+f+g+h$; $E=b+c+d+e+h$;

7. Care din procedeele enumerate în continuare sunt comune disciplinelor economice?

- a) documentul;
- b) contul;
- c) raționamentul;
- d) evaluarea;
- e) sinteza.

$A=a+d$; $B=c+d+e$; $C=d+e$; $D=a+b+c+d+e$; $E=a+e$.

8. Ce reprezintă metoda contabilității:

- a) faza inițială a cercetării în cazul oricărei științe;
- b) observare sau documentare asupra elementelor patrimoniale;
- c) un produs al gândirii teoretice abstracte desfășurate pe parcursul cercetării existenței și mișcării patrimoniului în vederea cunoașterii componenței, conținutului acestuia și a fenomenelor care se produc în – sau în legătură cu – acesta;
- d) un procedeu științific de cercetare a unui fenomen, domeniu, spațiu de activitate etc., pornind de la studierea aprofundată a fiecărui element în parte și observând locul, rolul și implicația acestuia în cadrul ansamblului dat;
- e) un procedeu științific de cercetare care asigură trecerea de la particular la general, în vederea desprinderii unor concluzii .

9. Principalele registre contabile utilizate de agenții economici sunt:

- a) registrul jurnal;
- b) registrul inventar;
- c) darea de seamă contabilă;
- d) cartea-mare;
- e) bilanțul contabil.

$A=a+b$; $B=a+c+d$; $C=a+d+e$; $D=a+b+d$; $E=a+b+c+d+e$.

10. Patrimoniul se exprimă sub forma unei egalități care reprezintă **ecuația patrimonială**:

$$\text{Bunuri economice} = \text{Drepturi și obligații}$$

ca obiecte de drepturi și obligații

În baza acestei ecuații, putem vorbi de:

- a) un patrimoniu juridic și un patrimoniu pasiv;
- b) un patrimoniu economic și un patrimoniu activ;

- c) un patrimoniu de drepturi și un patrimoniu de obligații;
- d) un patrimoniu economic și un patrimoniu juridic;
- e) un patrimoniu de bunuri economice și un patrimoniu de bunuri juridice.

Răspunsuri la întrebările din testele de autoevaluare

1. b; 2. b; 3. d; 4.b; 5.C; 6. E; 7. A; 8. c; 9.D; 10. d.



Bibliografie minimală

Crețu Carmen, Constandache Nicoleta, Roman Gianina, Gheonea Victoria (2010). *Bazele contabilității. Teorie, aplicații practice și teste grilă*. Galați: Editura Zigotto

Ristea Mihai, Dumitru Corina-Graziella (2009). *Bazele contabilității – Noțiuni de bază, probleme, studii de caz, teste grilă și monografie*. București: Editura Universitară

Tabără Neculai, Budugan Dorina, Horomnea Emil (2009). *Bazele contabilității. Concepte, modele, aplicații*. Iași: Editura Sedcom Libris

2. BILANȚUL CONTABIL – PROCEDEU SPECIFIC AL METODEI CONTABILITĂȚII

Dubla reprezentare a patrimoniului prin bilanț	29
Structuri patrimoniale și reflectarea lor în bilanț	31
Structuri patrimoniale de activ	31
Structuri patrimoniale de pasiv	43
Structuri patrimoniale rectificative	48
Structuri cu reprezentare indirectă în bilanț (venituri și cheltuieli)	49
Tipuri de modificări bilanțiere	52
Rezumat	60
Teste de autoevaluare	60
Răspunsuri la întrebările din testele de autoevaluare	61
Lucrare de verificare	62
Bibliografie minimală	62

Obiective specifice:

La sfârșitul capitolului, vei avea capacitatea:



- să descrii structurile care alcătuiesc patrimoniul și sunt reprezentate în bilanț;
- să realizezi corelațiile din cadrul bilanțului;
- să demonstrezi modificările asupra patrimoniului care apar ca urmare a operațiunilor economice, prin intermediul bilanțului;
- să identifici structurile patrimoniale care nu sunt reprezentate în bilanț

Timp mediu estimat pentru studiul individual: 4 ore

2.1. Dubla reprezentare a patrimoniului prin bilanț

2.1.1. Definiția bilanțului



Definiție

Patrimoniul, reflectat prin structurile sale, se sistematizează prin **bilanț**. Acesta **evidențiază în expresie valorică la un moment dat echilibrul dintre mijloacele economice și resursele lor de finanțare, precum și rezultatele obținute ca urmare a investiției, consumării și producției capitalului. Bilanțul oferă o imagine fidelă a poziției financiare și performanței persoanei juridice, pentru exercițiului financiar pentru care a fost încheiat.**

Înscrierea elementelor patrimoniale în bilanț, respectiv modul de așezare a activului, a datoriilor și capitalurilor, în reprezentare grafică țin de o anumită conveniență. În baza normelor naționale și a recomandărilor internaționale situațiile financiare anuale (bilanțul) trebuie să prezinte o imagine fidelă a patrimoniului, în care scop trebuie prevăzute scheme obligatorii pentru stabilirea bilanțului.

2.1.2. Prezentarea bilanțului

Patrimoniul poate fi reprezentat prin intermediul bilanțului sub una din următoarele forme grafice:



I. Schema orizontală de bilanț, în care mijloacele = activele sunt prezentate în partea stângă, iar resursele = pasivele sunt prezentate în partea dreaptă întocmai ca în ecuația bilanțieră. (**Activ = Pasiv**)

II. Lista verticală a bilanțului, care ordonează structurile patrimoniale în **active** (în ordinea inversă a lichidității (la fel ca pentru schema orizontală), **datorii** (pe termene de plată - până la un an și peste un an, deci în ordinea crescătoare a exigibilității), **capitaluri**, **rezerve** și alte componente, pentru prezentarea **situației nete**, care poate fi **pozitivă** sau **negativă**.

Situația netă o putem defini ca fiind activul (**A**) mai puțin ceea ce este datorat terților (**Sn = A – D = Kpr**).

Reprezentarea patrimoniului sub *formă de listă* se bazează pe ecuația bilanțieră:

$$\text{ACTIV} - \text{DATORII} = \text{CAPITAL PROPRIU}$$

și se prezintă sub forma:

**BILANȚ**

încheiat la data de

- lei-

Denumirea indicatorului	Sold la	
	începutul anului	Sfârșitul anului
A	1	2
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
B. ACTIVE CIRCULANTE		
C. CHELTUIELI ÎN AVANS		
D. DATORII CE TREBUIE PLATITE ÎNTR-O PERIOADA DE PÂNĂ LA UN AN		
E. ACTIVE CIRCULANTE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE		
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (SITUAȚIA NETĂ)		
G. DATORII CE TREBUIE PLATITE ÎNTR-O PERIOADA MAI MARE DE UN AN		
H. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ȘI CHELTUIELI		
I. VENITURI ÎN AVANS		
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
CAPITAL		
- din care vărsat		
PRIME DE CAPITAL		
REZERVE DIN REEVALUARE		
REZERVE		
REZULTATUL REPORTAT		
REZULTATUL EXERCITIULUI		
Repartizarea rezultatului		
TOTAL CAPITALURI PROPRII		

**Sarcina de lucru 1**

Definiți bilanțul contabil



2.2. Structuri patrimoniale și reflectarea lor în bilanț

2.2.1. Noțiuni generale



Cunoașterea situației economico-financiare a unei entități patrimoniale la înființare, pe parcursul desfășurării activității și la încheierea exercițiului necesită determinarea unor **structuri sub care patrimoniul să poată fi prezentat**.

După cum se știe, totalitatea bunurilor economice, a drepturilor și obligațiilor legate de acestea constituie patrimoniul unității economice sau sociale. Această totalitate, pentru a reflecta starea patrimoniului în cele trei momente ale existenței unei activități economice sau sociale, se sistematizează sub forma structurilor de activ, datorii și capitaluri proprii (pasiv).

2.2.2. Mijloacele și resursele economice reflectate de bilanț



Activul înseamnă însăși totalitatea mijloacelor, bunurilor aflate la dispoziția unității economice, exprimate în bani așa cum sunt ele constituite și utilizate în procesul de producție industrială, agricolă, activitatea comercială, transporturi etc., în timp ce pasivul înseamnă totalitatea resurselor exprimate în bani în ordinea lor la formare și după destinația lor în procesul economic sau social.

Noțiunea de **mijloace** exprimă bunurile de care entitățile au nevoie pentru realizarea obiectului lor de activitate; mijloacele economice apar ca elemente în continuă mișcare (sunt active) servind dezvoltării, exploatării indiferent că se regăsesc într-o perioadă mai îndelungată **ca mijloace permanente** (imobilizări) sau mai restrânsă, **ca mijloace circulante** (disponibilități, creanțe, stocuri și producție în curs de execuție) la care se pot asocia pierderile.

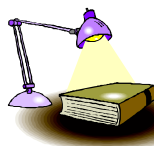
Mijloacele economice participă nemijlocit la procesele economice, deci **au un rol activ** în cadrul activității desfășurate de entitatea economică sau socială.

Resursele economice nu participă nemijlocit în cadrul proceselor economice, ele **au un rol pasiv**, nu se modifică ca volum sau structură cu frecvența cu care se modifică activele.

Pasivele delimitează modalitățile de formare a resurselor indiferent că se regăsesc o perioadă mai îndelungată, sub forma capitalului pus la dispoziție de proprietari, asociați, sub forma datoriilor pe termen mediu și lung (împrumuturi) sau scurtă de timp (furnizori, credite bancare), la care se asociază rezultatele de la sfârșitul exercițiului financiar sub forma profitului.

2.3. Structuri patrimoniale de activ

2.3.1 Noțiuni introductive



Activele patrimoniale sunt grupate după:

- conținutul economic și natura lor;
- lichiditate (exprimă capacitatea sau însușirea unui activ de a se transforma în bani).

Contabilitatea românească structurează activele patrimoniale în ordinea inversă a lichidității, după modelul:



I. ACTIVE IMOBILIZATE

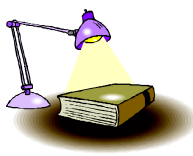
- A. Imobilizări necorporale
- B. Imobilizări corporale
- C. Imobilizări în curs
- D. Imobilizări financiare

II. ACTIVE CIRCULANTE

- A. Stocuri
- B. Creanțe
- C. Investiții financiare (plasamente) pe termen scurt
- D. Casa și conturi la bănci

III. ACTIVE DE REGULARIZARE ȘI ASIMILATE

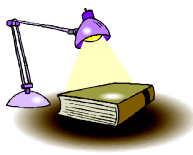
2.3.2. Activele imobilizate – caracterizare generală



În procesul de producție, elementele patrimoniale se comportă în sensul participării la unul sau mai multe cicluri ale activității. Prin faptul că se regăsesc în exploatare o perioadă îndelungată, dar mai ales pentru faptul că își transferă propria valoare în mod treptat asupra noilor valori de întrebuințare rezultate, unele elemente se consideră **imobilizate**.

Criteriul de referință ales îl reprezintă exercițiul financiar, care începe la 1 ianuarie și se încheie la 31 decembrie, cu excepția primului an de activitate, când acesta începe la data înființării, respectiv înmatriculării, potrivit legii, la Oficiul Registrului Comerțului. Elementele patrimoniale pe care le regăsim în activitatea întreprinderii în mai multe exerciții financiare le numim imobilizări.

2.3.3. Activele imobilizate necorporale

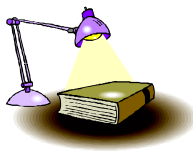


Imobilizările necorporale se mai numesc și active intangibile întrucât nu se concretizează într-o formă fizică care să le dea caracterul de bunuri materiale cu formă fizică.



Imobilizările necorporale sunt formate din:

- cheltuieli de constituire;
- cheltuieli de dezvoltare;
- concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare;
- fond comercial;
- alte imobilizări necorporale.



În contextul armonizării contabilității românești cu directivele europene, **un activ necorporal este un activ identificabil nemonetar, fără suport material și deținut pentru utilizare în procesul de producție sau furnizare de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative, în legătură cu care se estimează că va genera beneficii economice viitoare.**

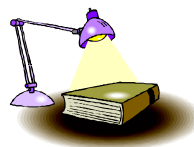
Beneficiile economice viitoare reprezintă capacitatea activului de a contribui, direct sau indirect, la fluxul de numerar sau de echivalente de numerar către persoana juridică.



a) Cheltuieli de constituire. Sub această denumire regăsim în activul entității patrimoniale o serie de consumuri ocazionate de înființarea sau dezvoltarea acestora cum ar fi:

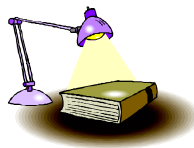
- taxe și cheltuieli de înscriere și înmatriculare;
- cheltuieli privind emiterea și vânzarea de acțiuni;
- cheltuieli de prospectare a pieței;
- cheltuieli de publicitate;
- alte cheltuieli legate de înființarea și extinderea unității patrimoniale.

Aceste cheltuieli trebuie amortizate potrivit legii.



b) Cheltuieli de dezvoltare. În această categorie se înscriu o serie de consumuri de resurse ale entității, destinate efectuării unor activități îndreptate în direcția îmbunătățirii caracteristicilor unor produse, perfecționării proceselor tehnologice, dezvoltării activității, obținerii de produse noi, investițiilor efectuate în plan conceptual, destinate dezvoltării ulterioare a unității sau obținerii unor concluzii cu privire la prognozarea activității viitoare. Cheltuielile de dezvoltare pot fi efectuate de unitatea în cauză prin compartimente special create în acest scop sau pot fi comandate unor unități specializate prin precizarea scopului urmărit (programe, prognoze).

Cheltuielile de dezvoltare se amortizează conform legislației în vigoare.



c) Concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare. Sub această denumire generică se cuprind consumurile de resurse destinate achiziționării unor bunuri pentru utilizarea temporară sau pentru utilizarea definitivă a unor idei, concepte etc. aparținând de proprietatea industrială și intelectuală. În această categorie se includ:

- concesiunile;
- brevetele;
- licențele;
- know-how-urile;
- mărcile de fabrică;
- mărcile de comerț;
- alte drepturi și valori similare.

Concesiunea reprezintă un element patrimonial dobândit în anumite condiții și pentru un anumit termen. De obicei, unitatea căreia i se face concesiunea primește în exploatare pe un anumit termen bogății naturale, terenuri, întreprinderi, construirea de căi ferate, centrale electrice etc.

În țara noastră, în prezent, concesiunea permite intrarea, în patrimoniul unei unități române sau străine, ca urmare a cedării de către stat, a anumitor bunuri de folosință și exploatare (întreprinderi, activități etc.) în vederea re tehnologizării și dezvoltării după nevoi. Ea are la bază un contract care prevede: obiectul, durata, contractul utilizării, prețul concesiunii, condițiile de răscumpărare, clauze specifice, alte clauze necesare care se stabilesc între concesionari și concedenți. Pentru timpul cât bunul este concesionat, concesionarul plătește redevența stabilită de comun acord. Prin concesionare nu se transmite și proprietatea asupra bunurilor concesionate.

Brevetul (de invenție) constituie un act de garanție asupra proprietății industriale privind o anumită invenție.

Licența reprezintă o înțelegere pe bază de contract, prin care titularul unui drept de proprietate industrială transmite unei persoane, pe bază contractuală, în totalitate sau în parte, folosința dreptului său exclusiv de exploatare, în

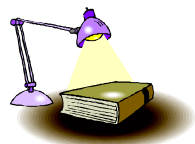
schimbul plății unei sume de bani sau produse.

Marca este acel element de activ raportat la un serviciu distinctiv folosit de unitățile economice pentru a deosebi produsele, lucrările și serviciile lor de cele identice sau similare ale altor unități din țară sau străinătate. Marca garantează parametrii calitativi minimi prevăzuți în certificatul de marcă și care sunt aliniați la tehnica mondială cunoscută la data eliberării lui. În funcție de specificul activității titularului, se disting: marca de fabrică, marca de comerț și marca de serviciu.



d) Fondul comercial este acea imobilizare necorporală care constă din consumuri de resurse care contribuie la menținerea sau la dezvoltarea potențialului activității unității, cum ar fi: clientela, vadul, debușeele, reputația, emblema, legăturile comerciale, firma etc.

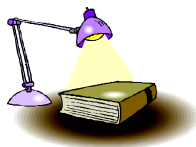
Fondul comercial, numit și *goodwill*, reprezintă valoarea unor active negociabile care permit obținerea unui profit superior remunerațiilor capitalurilor angajate sau/și capitalurilor necesare unei funcționări a entității patrimoniale.



e) Alte imobilizări necorporale. În această categorie se includ, în general, programele informatice create de societatea comercială sau achiziționate de la terți, precum și alte imobilizări necorporale reprezentând consumuri de resurse ale unității.

2.3.4 Active imobilizate corporale

În această categorie se înscriu elementele care au substanță concretă (tangibile), individualizată prin anumite caracteristici fizice, tehnice, funcționale etc., cu o existență durabilă în patrimoniu.



Definiție

Imobilizările corporale sunt active care:

- sunt deținute de o persoană juridică pentru a fi utilizate în producția proprie de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative;
- sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mare de un an;
- au valoare mai mare decât limita prevăzută de reglementările legale în vigoare (în prezent 1.800 lei);
- valoarea lor este recuperată prin amortizare, la cele mai multe dintre ele.



Imobilizările corporale cuprind:

- terenuri, inclusiv investițiile pentru amenajarea acestora;
- construcții;
- instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații;
- mobiliu, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale.



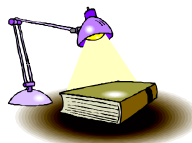
a. Terenurile

Terenurile sunt bunurile imobile care constau în parcele de pământ, cu sau fără construcții, ce aparțin unui proprietar.

Terenurile se înregistrează în patrimoniu la valoarea stabilită în funcție de

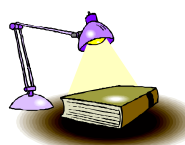
clasele de calitate, suprafață, amplasarea și/sau alte criterii legale, la costul de achiziție sau la valoarea aportului în natură.

Terenurile pot fi evidențiate în contabilitate pe următoarele grupe: terenuri agricole, silvice, terenuri fără construcții, terenuri cu zăcăminte, terenuri cu construcții etc.



Amenajările de terenuri reprezintă investiții efectuate pentru punerea în valoare a terenurilor, lacurilor, bălților, iazurilor și alte lucrări asimilate. Tot ca amenajări de terenuri sunt considerate sistemele de irigații, de desecare, racordări la sistemele de alimentare cu energie etc.

Terenurile nu se amortizează, în timp ce amenajările de terenuri se recuperează prin amortizare, prin includerea pe cheltuielile într-o perioadă de maximum 10 ani.



b. Construcții

Fac parte din această grupă și constituie obiect de evidență, fiecare construcție (clădire sau construcție specială) delimitată în spațiu și caracterizată printr-o anumită destinație funcțională.

În cazul unei construcții cu mai multe destinații funcționale, care nu pot fi delimitate între ele, întreaga construcție se consideră un obiect de evidență și se încadrează în grupa construcțiilor corespunzătoare destinației funcționale cu ponderea cea mai mare.

În componența construcției în afara elementelor sale principale de construcție (fundatie, pereți, planșee, acoperiș) intră și toate celelalte elemente care alcătuiesc un tot unic împreună cu clădirea propriu-zisă și care concură la realizarea funcției pentru care a fost construită.

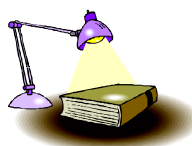
“Construcții speciale” sunt acele obiecte de construcții care, nu îndeplinesc caracteristicile de clădiri și care au drept scop crearea condițiilor pentru desfășurarea proceselor de proceselor, comerț sau servicii ori pentru activitatea instituțiilor.

În categoria “construcții speciale” se includ:

- piste și platforme exterioare, sonde, platforme de foraj marin, terenuri de extracție minieră, centrale hidroelectrice, centre termoelectrice, centrale nucleare, căi de rulare, rampe de încărcare descărcare, puțuri, coșuri de fum, turnuri de răcire etc. (industriale);
- heleștee, iazuri, bazine, ecluze și ascensoare, construcții și împrejurimi pentru creșterea animalelor și păsărilor, sere, solarii, padocuri etc. (agricole);
- baraje, diguri, lacuri artificiale etc. (hidro);
- căi ferate, linii de tramvaie, alei, drumuri, autostrăzi cu accesoriile (trotuare, borne, parcaje, parapeti, marcaje, semne de circulație); piste pentru aeroporturi; cheiuri și estacade pentru acostarea navelor, docuri uscate; canale pentru navigare, funiculare, poduri, viaducte, apeducte;
- tuneluri, cabine etc. (transporturi și telecomunicații) etc.

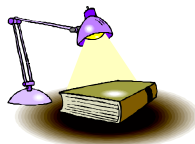
c. Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații

c.1. Instalațiile tehnice cuprind echipamente tehnologice și aparate și instalații de măsurare, control și reglare.

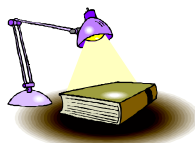


Prin “**echipamentele tehnologice**”, formate din mașini, utilaje și instalații de lucru, se înțeleg acele mijloace de muncă care acționează direct (mecanic, termic, chimic) asupra obiectelor muncii și le modifică însușirile materiale (caracteristicile fizice, chimice etc.).

În grupa “Echipamente tehnologice (Mașini, utilaje și instalații de lucru)”, obiect de evidență se consideră orice mașină, aparat, agregat și instalații cu toate dispozitivele, accesoriile, motoarele, împrejmuirea individuală și fundația (dacă au fundație proprie).

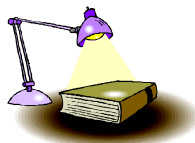


Prin “**aparate și instalații de măsurare, control și reglare**” se înțeleg acele aparate și instalații care, în mod independent, se folosesc pentru operațiuni de măsurare, încercări tehnologice, reglare și comandă automată, analize, probe de laborator. Se consideră obiect de evidență distinct fiecare aparat pentru măsurarea tuturor felurilor de mașini, pentru încercările tehnologice și controlul produselor, fiecare aparat sau instalație de comandă a unor procese tehnologice și de lucru, fiecare instalație sau utilaj de laborator dacă nu constituie parte componentă a unui utilaj.



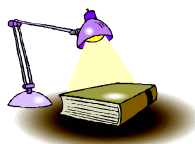
c.2 Mijloacele de transport sunt acele mijloace de muncă care prin mișcarea lor îndeplinesc funcția de deplasare în spațiu a bunurilor și a persoanelor.

Din cadrul “mijloacelor de transport” fac parte: mijloace de transport feroviar, mijloace de transport auto, mijloace de transport naval, mijloace de transport aerian, mijloace pentru transportul urban de călători, utilaje și instalații de transport și ridicat, mecanisme de ridicat, mijloace de transport cu tracțiune animală.



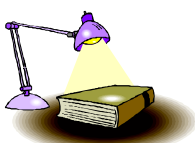
c.3 Prin “Animale”, ca activ imobilizat, se înțeleg animalele de muncă și de reproducere (cai, vaci de lapte și tauri pentru reproducere, oi, măgari și câțari etc.).

Nu se includ în această grupă, animalele tinere și la îngrășat, păsările și coloniile de albine, animalele din circuri și grădini zoologice.



c.4 În categoria “Plantații” se cuprind plantațiile de pomi fructiferi, plantațiile de viță de vie, plantațiile de hamei, răchităriile.

Obiect de evidență se consideră fiecare plantație, pe specii și nu fiecare pom, astfel: plantații de meri, pruni, gutui, duzi, migdali, castani; plantații de cireși, vișini, piersici, aluni, caiși; plantații de nuci; plantații de agriși, coacăze, trandafiri de dulceață; plantații de zmeură și alți arbuști și subarbuști (muri, căpșuni, smochini); plantații de viță de vie; plantații de hamei; plantații de protecție și de consolidare a terenurilor: foioase și rășinoase; plopi, salcâmi și sălcii; răchitării.



d. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale. Din această grupă fac parte unelte, dispozitive și instrumente folosite în industrie, construcții, agricultură, transporturi și telecomunicații, circulația mărfurilor, pentru frizerie, coafură, cosmetică, accesorii de producție, mobilier, aparatură birotică (mașini de scris, aparate de copiat) inventar gospodăresc (perdele, draperii, covoare).



Valoarea imobilizărilor corporale se recuperează prin **amortizare** (mai puțin “Terenurile”, care nu se amortizează). Valoarea amortizabilă este egală cu valoarea contabilă și trebuie înregistrată în mod sistematic pe tot parcursul de viață utilă a activului.

Amortizarea se stabilește prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a imobilizărilor corporale. Ea se calculează pe bază unui plan de amortizare, de la data punerii în funcțiune și până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare, conform duratelor de viață utilă și condițiilor de utilizare a acestora.

Unitatea patrimonială poate utiliza unul din următoarele **regimuri de**

amortizare:

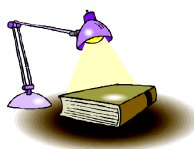
a) **amortizarea liniară**, care constă în repartizarea uniformă a valorii de intrare a imobilizărilor corporale pe toată durata de viață utilă stabilită a acestora;

b) **amortizarea degresivă**, care presupune multiplicarea cotelor de amortizare liniară cu coeficienții prevăzuți de lege;

c) **amortizarea accelerată**, constând în calcularea, în exercițiul financiar în care imobilizările intră în activul unității, a unei amortizări în limita prevăzută de lege din valoarea de intrare a acestora. În exercițiile următoare, amortizarea se calculează după regimul amortizării liniare.

Amortizarea aferentă imobilizărilor corporale se înregistrează în contabilitate ca o cheltuială.

2.3.5 Active imobilizate în curs de realizare (execuție)

**Definiție**

Imobilizările în curs sunt investiții în curs reprezentate de totalitatea mijloacelor materiale și financiare încorporate în studii și proiecte, construcții, instalații, mașini, utilaje pentru realizarea imobilizărilor care nu au devenit operaționale. Până la intrarea în funcțiune, valorile încorporate în investiții în curs sunt considerate imobilizări, fiind structuri patrimoniale de activ.

Imobilizările în curs sunt consumuri de resurse care se vor concretiza în imobilizări corporale sau necorporale, după caz. Starea de “în curs” se referă la resursele aparținând unui patrimoniu, consumate în vederea obținerii unor mijloace economice cu caracteristica de imobilizare. Aceste consumuri se vor concretiza după perioada de realizare în brevete, invenții, active corporale etc.

Imobilizările în curs cuprind:



a. Imobilizări corporale în curs, care sunt reprezentate de consumurile de resurse efectuate în vederea obținerii unei imobilizări corporale, respectiv costurile de producție în regie proprie sau prețul de achiziție a lucrărilor de investiții neterminate până la finele exercițiului.

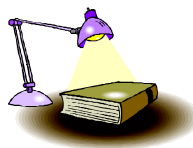
b. Avansuri acordate pentru imobilizări corporale, care reprezintă sume (numerar sau echivalent al numerarului) avansate furnizorilor de imobilizări corporale.

c. Imobilizări necorporale în curs, reprezentând costul de producție atunci când imobilizarea necorporală se realizează în regie proprie, respectiv prețul de achiziție al imobilizărilor necorporale neterminate până la încheierea exercițiului.

d. Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale, care reprezintă sume (numerar sau echivalent al numerarului) avansate furnizorilor de imobilizări necorporale.

Imobilizările corporale și necorporale în curs se trec în categoria imobilizărilor finalizate după recepția, darea în folosință sau punerea în funcțiune a acestora.

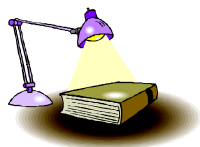
2.3.6 Active imobilizate financiare

**Definiție**

Imobilizările financiare sunt considerate acele imobilizări care constau în consumuri de resurse ale entității patrimoniale concretizate în înscrisuri cu

caracter financiar. În această categorie se cuprind:

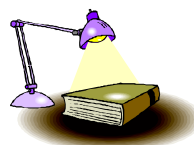
- * acțiuni deținute la entități afiliate;
- * interesele de participare;
- * alte titluri imobilizate;
- * creanțe imobilizate.



a. Acțiunile reprezintă titluri de valoare aparținând entității patrimoniale la capitalul social al altor societăți cu care are o relație de afiliere (societate mamă și filialele ei), a căror deținere pe o perioadă îndelungată este considerată utilă acesteia. Ele pot asigura exercitarea unor influențe și control asupra activității acestora și obținerea anuală a unor venituri financiare sub forma de dividende.

Controlul reprezintă capacitatea de a conduce politicile financiare și operaționale ale unei societăți pentru a obține beneficii din activitatea ei.

Prin posesia acțiunilor, societatea deținătoare poate avea reprezentanți în structurile de conducere ale emitentului sau poate întreține relații tehnice sau comerciale privilegiate cu acesta.

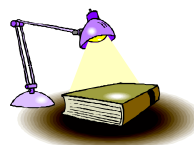


b. Interesele de participare reprezintă drepturi deținute în capitalul altei societăți comerciale, în vederea realizării unor venituri financiare, fără intervenția în gestiunea societăților respective.

Interesele de participare sunt deținute pe termen lung în scopul garantării contribuției la activitățile persoanei juridice respective. Ele cuprind investiții în întreprinderi asociate și investiții strategice (o participare de 10% - 20% în capitalul altei societăți este o investiție strategică).

c. Alte titluri imobilizate

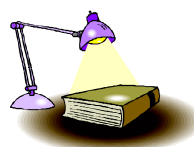
Sub această denumire se regăsesc o serie de înscrisuri care dovedesc drepturi de proprietate convertibile în bani sau utilizate pentru stingerea unor datorii. Ele se regăsesc în patrimoniu ca urmare a achiziționării sau a aportului asociaților la capitalul social.



În această categorie se înscrie orice *titlu de credit* adică acele înscrisuri al căror conținut, regim de circulație și efecte juridice sunt strict reglementate prin lege, ceea ce le conferă atributul de documente solemne, reprezentând o obligație a debitorului de a rambursa contravaloarea documentului la scadență și de a plăti dobândă. Titlul de credit, în acest caz, trebuie să fie emis pe termen lung, adică prin fixarea scadenței titlului într-un termen îndepărtat. De exemplu *rentele și obligațiile* emise de stat, instituții etc.

d. Creanțele imobilizate reprezintă acele creanțe ale unității patrimoniale constând din: creanțe legate de participații, împrumuturi acordate pe termen lung, acțiuni proprii deținute pe termen lung și alte creanțe imobilizate.

2.3.7 Activele circulante – caracterizare generală



Definiție

Se consideră **activ circulant**, bunul care:

- a) este achiziționat sau produs pentru consum propriu sau în scopul comercializării și se așteaptă a fi realizat în termen de 12 luni de la data bilanțului;
- b) este reprezentat de creanțe aferente ciclului de exploatare;
- c) este reprezentat de numerar sau echivalente ale numerarului a căror utilizare nu este restricționată.

Ciclul de exploatare al unei entități patrimoniale este perioada de timp dintre achiziționarea materiilor prime, care intră într-un proces de transformare, și finalizarea acestora în numerar sau sub forma unui echivalent al numerarului.

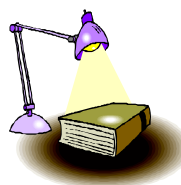
Prin **echivalente de numerar** se înțeleg investițiile pe termen scurt, ușor convertibile în numerar și al căror risc de schimbare a valorii este nesemnificativ.



În categoria activelor circulante se cuprind:

- **stocurile**, inclusiv valoarea serviciilor prestate pentru care nu a fost întocmită factură;
- **creanțele**;
- **investițiile financiare pe termen scurt**;
- **disponibilitățile bănești** și asimilatele acestora.

2.3.8 Stocurile



Definiție

Sunt active circulante:

- a) deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității;
- b) în curs de producție în vederea vânzării;
- c) sub formă de materii prime, materiale și alte consumabile ce urmează a fi folosite în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii.

În cadrul stocurilor se cuprind:

1. Stocuri de materii prime și materiale formate din:

1.1 Materii prime sunt bunuri economice care participă direct la fabricarea produselor și se regăsesc în produsul final integral sau parțial, fie în starea lor inițială, fie transformată.

1.2. Materiale consumabile (materiale auxiliare, combustibili, materiale pentru ambalat, piese de schimb, semințe și materiale pentru plantat, furaje și alte materiale consumabile) sunt bunuri economice care participă sau ajută la desfășurarea procesului de fabricație sau de exploatare fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit.

1.3 Materiale de natura obiectelor de inventar, adică acele mijloace economice care nu au caracteristicile imobilizărilor corporale. Acestea se utilizează fie în mai multe exerciții financiare și au o valoare individuală mai mică decât limita prevăzută pentru imobilizările corporale, fie au o valoare peste această limită, dar o durată de viață utilă este mai mică de un an (un exercițiu financiar).

2. Producția în curs de execuție reprezintă elementele materiale care se află între stadiul de materii prime și materiale și produse. Aceasta presupune că au parcurs parțial fazele procesului de producție. Delimitarea corectă a acestei structuri patrimoniale are importanță mai ales cu ocazia inventarierii, când trebuie avut în vedere acest criteriu esențial. Sub această denumire întâlnim:

- produse în curs de execuție;
- lucrări și servicii în curs de execuție;

3. Produsele, respectiv:

a) **semifabricatele**, prin care se înțeleg produsele al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secție (fază de fabricație) și care trec în continuare în

procesul tehnologic al altei secții (faze de fabricație), dar în starea în care se află se pot vinde terților;

b) **produse finite**, adică produsele care au parcurs întreg procesul de fabricație și nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul unității, putând fi depozitate în vederea livrării sau expediate direct clienților;

c) **rebuturile, materialele recuperabile sau deșeurile**

4. Stocurile aflate la terți sunt bunurile aflate în afara unității, deși aparțin patrimoniului acesteia. Ele pot fi transmise în vederea reparării, recondiționării etc. Uneori sunt lăsate la producători, după ce au fost achitate, ca urmare a lipsei spațiilor de depozitare, în vederea revânzării direct de la producător sau alte situații.

Stocurile aflate la terți pot fi: materii prime și materiale la terți; produse aflate la terți; animale aflate la terți; mărfuri în custodie sau în consignație; ambalaje aflate la terți.

5. Animalele și păsările, respectiv animalele născute și cele tinere de orice fel (viței, miei, porci, mînji etc.), crescute și folosite pentru reproducție, animalele și păsările la îngrășat pentru valorificare, coloniile de albine, precum și animalele pentru producție - lapte, lînă și blană.

6. Mărfurile sunt bunurile pe care unitatea patrimonială le cumpără în vederea revânzării sau produsele predate spre vânzare magazinelor proprii.

7. Ambalajele, includ bunuri reprezentând ambalaje refolosibile, achiziționate sau fabricate, destinate produselor vândute și care în mod temporar pot fi păstrate de terți cu obligația restituirii lor.

8. Avansurile pentru cumpărări de stocuri reprezintă sume de bani acordate furnizorilor înaintea începerii execuției unei comenzi sau unui contract. Aceste avansuri se utilizează în vederea sprijinirii viitorilor furnizori care urmează să execute produse sau lucrări costisitoare în favoarea întreprinderii creditoare.

Deținerea de bunuri materiale și efectuarea de operații economice, fără ca acestea să fie înregistrate în contabilitate sunt interzise prin lege.

2.3.9 Creanțele

Definiție

Reprezintă valorile economice avansate temporar de titularul de patrimoniu altor persoane fizice sau juridice și pentru care urmează să primească un echivalent valoric, respectiv o sumă de bani, un bun livrat, o lucrare executată sau un serviciu prestat.

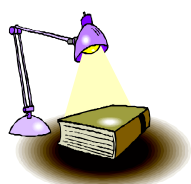
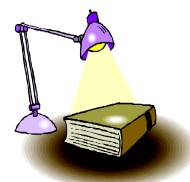
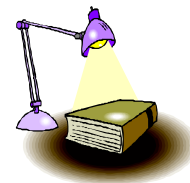
Creanțele în valută se înregistrează în contabilitate atât în lei, la cursul de schimb în vigoare la data efectuării operațiunilor, cât și în devize.

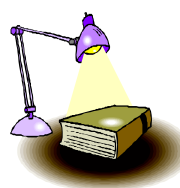
Creanțele cuprind:

1. Creanțele comerciale sunt cele mai importante în ansamblul creanțelor și sunt compuse din:

1.1 Clienți, care reprezintă beneficiarii cărora le-au fost expediate mărfuri sau produse, executate lucrări sau prestate servicii, precum și alte operațiuni efectuate, ce urmează a se transforma în numerar sau echivalente ale numerarului.

Evidența clienților se grupează astfel: interni și externi, iar în cadrul acestora pe termene de încasare. De asemenea, se grupează și se evidențiază distinct



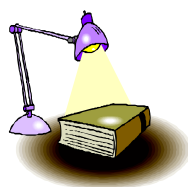


creanțele rezultate din tranzacțiile cu clauze de rezervă de proprietate și creanțele incerte.



1.2 Efecte de primit sunt instrumente bancare negociabile, care atestă existența unei creanțe în cadrul relațiilor comerciale, ce poate fi decontată imediat sau pe termen scurt. Ele au diverse denumiri: înscrisuri, polițe, cambii, trate, bilete la ordin, cecuri. Fiind negociabile, pot fi cedate, vândute sau transmise. Efectele de primit sunt în mod normal efectele comerciale care pun în relație întreprinderi sau instituții supuse dreptului particular de comerț.

De **exemplu**, o întreprindere a vândut produse unui client. În condițiile asigurării privind capacitatea de plată a acestuia, aceasta va solicita clientului său eliberarea unui titlu de valoare negociabil (de exemplu, un bilet la ordin). Acesta poate fi decontat la termenul scadent sau poate fi scontat imediat la bancă, primind o sumă, minus taxa reprezentând contravaloarea serviciului. Astfel, banca devine proprietara efectului de plată și va încasa la scadență creanța de la client. Același bilet la ordin poate fi transmis unei persoane față de care întreprinderea are o datorie, care în acest fel se stinge, primitorul devenind proprietarul titlului și îl va încasa la scadență.



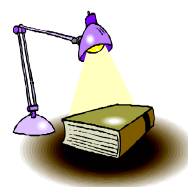
1.3 Furnizori-debitori reprezintă avansurile acordate furnizorilor pentru care aceștia urmează să livreze bunuri, să execute lucrări sau să presteze un serviciu.

2. Creanțele în cadrul grupului sunt generate de relațiile de decontare dintre societatea-mamă (o întreprindere care are una sau mai multe filiale) și filialele ei (întreprinderi controlate de societatea-mamă).

3. Creanțele din interese de participare reprezintă drepturile generate de relațiile de decontare ale entității patrimoniale cu alte entități asociate, asupra cărora manifestă o influență semnificativă.

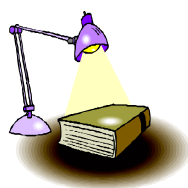
4. Alte creanțe cuprind drepturile entității patrimoniale izvorâte din relații de decontare cum sunt:

- avansurile acordate personalului;
- sume de încasat de la organele de asigurări și protecție socială (obligații plătite în plus);
- sume de încasat de la bugetul de stat (TVA de recuperat, obligații fiscale plătite în plus, subvenții etc.);
- sume de încasat de la alte unități din cadrul grupului;
- sume de încasat din vânzarea activelor necorporale, corporale și financiare (debitori diverși);
- pagube de recuperat pentru care unitatea patrimonială posedă un titlu executoriu.



5. Creanțe privind capitalul subscris și nevărsat cuprind drepturile entității patrimoniale asupra acționarilor sau asociațiilor care au subscris să participe la constituirea sau mărirea capitalului social și care nu au vărsat integral contribuția la care s-au angajat.

2.3.10 Investiții financiare pe termen scurt



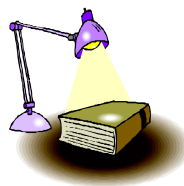
Definiție

Reprezintă valori financiare pe termen scurt negociabile, achiziționate în vederea realizării unui câștig pe termen scurt.

În această categorie sunt incluse:

- **acțiunile la entitățile afiliate** pe termen scurt în vederea obținerii unui câștig, ca diferență între cursul bursier de vânzare și de cumpărare.
- **obligațiunile emise de unități și răscumpărate** ulterior în vederea amortizării lor;
- **obligațiuni** cumpărate pentru obținerea de dobânzi și pentru revânzare;
- **alte investiții financiare pe termen scurt și creanțe asimilate** (alte titluri de plasament etc.).

2.3.11 Disponibilitățile bănești și valorile asimilate



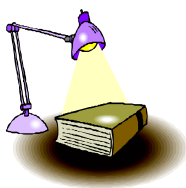
Definiție

Sub această denumire întâlnim toate formele de lichidități de care poate dispune unitatea patrimonială pentru a efectua plăți imediate.

În această categorie se includ:

- **Disponibilități în valori de încasat:** cecuri de încasat; efecte de încasat; efecte remise spre scontare.
- **Disponibilități în conturi la bănci:** sume aparținând unităților patrimoniale, care se află în cont la bancă ținute la dispoziția acestora pentru acoperirea cheltuielilor legate de activitatea sa: conturi la bănci în lei; conturi la bănci în devize; sume în curs de decontare; carnete de cecuri cu limită de sumă.
- **Casa.** Sub această denumire înțelegem în primul rând numerarul din casieria unității, adică banii deținuți de unitate sub forma bancnotelor și monedelor în lei și în devize, precum și alte valori: timbre fiscale și poștale; bilete de tratament; tichete de călătorie; alte valori.
- **Acreditivul** este un document emis de o bancă la ordinul cumpărătorului și adresat vânzătorului prin care îl autorizează pe acesta să tragă cambii la vedere sau la termen asupra acestei bănci cu condiția ca, până la data specificată în scrisoarea de credit, trăgătorul să prezinte băncii documentele de expediție convenite între părți. Prin scrisoarea de credit, banca se angajează să onoreze contractele, plătindu-le sau acceptându-le față de beneficiar sau față de orice altă bancă în al cărui portofoliu ar ajunge aceste titluri. Plata se efectuează de către bancă, la ordinul beneficiarului, la primirea tratelor și după verificarea documentelor de expediție specificate.
- **Avansurile de trezorerie** reflectă sumele puse la dispoziția personalului sau al terților, în vederea efectuării unor plăți în numerar în numele întreprinderii. Având în vedere că ele trebuie justificate într-un timp foarte scurt, contabilitatea le include în categoria disponibilităților bănești.

2.3.12 Activele de regularizare



Prin intermediul conturilor de regularizare se operează calcule speciale care sporesc gradul de exactitate a informației contabile.

Din categoria activelor de regularizare fac parte:

1. Cheltuielile înregistrate în avans consemnează cheltuielile anticipate sau efectuate în avans care urmează a se suporta eşalonat, pe cheltuieli, pe baza unui scadențar în perioadele sau exercițiile viitoare (abonamente, chirii etc.), precum și cheltuielile anticipate pentru investiții în curs de execuție când nu sunt constituite rezerve etc.

2. Decontările din operațiuni în curs de clarificare se referă la

amenzile achitate, până la clarificarea responsabilităților; locațiile achitate, până în momentul negocierii, judecării etc.; cheltuieli de judecată, sume avansate în cazul unor procese în derulare; operațiuni bancare pentru care nu există documente; operații ce nu pot fi înregistrate pe cheltuieli; rezultatele financiare pentru care sunt necesare lămuriri suplimentare.



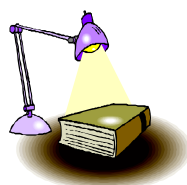
Sarcina de lucru 2

Realizați clasificarea activelor circulante :



2.4 Structuri patrimoniale de pasiv

2.4.1. Noțiuni introduse



Pasivele patrimoniale sunt grupate după:

- natura surselor financiare;
- exigibilitatea acestora.

Finanțarea reprezintă operațiunea de punere la dispoziția persoanelor juridice sau fizice a unor fonduri bănești din anumite resurse și în condiții bine determinate pentru scopuri precise. Finanțarea poate fi proprie și străină.

Finanțarea proprie constă în contribuția directă, sub forma capitalului social constituit prin aport în natură sau în bani (diferite mijloace economice care se regăsesc în structurile de activ).

Finanțarea străină constă în utilizarea mijloacelor economice de la terțe persoane, în raport cu entitatea patrimonială, pe baza stabilirii unor raporturi juridice a căror exprimare valorică se concretizează în: credite bancare, credite comerciale, cumpărări de obligațiuni, datorii în curs de decontare.

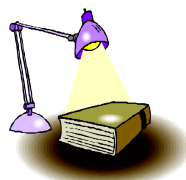
Exigibilitatea reprezintă însușirea unei datorii de a deveni scadentă sau plătită la un moment dat. Exigibilitatea resurselor de finanțare are în vedere modul de rambursare sau restituire, funcție de natura constituirii lor. Toate capitalurile entității patrimoniale vor fi, mai devreme sau mai târziu, restituite. Capitalurile proprii vor fi înapoiate titularilor în momentul lichidării patrimoniului; capitalurile străine sau datoriile pot avea ca scadență un termen lung, mai mare de un an, sau un termen scut, cu durata sub un an (lună, trimestru, semestrul etc.).



Structurile patrimoniale de pasiv cuprind:

- I. CAPITALURILE PROPRII
- II. PROVIZIOANELE
- III. DATORII
- IV. PASIVE DE REGULARIZARE

2.4.2. Capitalurile proprii



Definiție

Capitalurile proprii sunt elementele de bază ce încorporează inițial resursele economice ale agentului economic. Ele cuprind totalitatea surselor de finanțare durabile ale unității patrimoniale, fiind formate din:

1. Capitalul social constituie “coloana vertebrală” pe care se constituie, dezvoltă și rentabilizează activitatea unei firme. Prin lege, el reprezintă condiția obligatorie pentru înființarea, existența și funcționarea întreprinderii.

Capitalul social reprezintă totalitatea aporturilor în natură sau în bani cu care participanții la o societate comercială contribuie la constituirea acesteia.

El reprezintă o garanție pentru societăți și are o valoare fixă și intangibilă. Formarea capitalului social se realizează:

- prin aportul proprietarului (pentru unitățile private);
- prin aportul de părți sociale (pentru unitățile asociate);
- prin aportul de acțiuni ale participanților (pentru societățile pe acțiuni).

Capitalul social îmbracă două forme:

- capital subscris și nedepus (declarația de voință);
- capital subscris vărsat (depus).

Potrivit Legii contabilității, “Capitalul social este egal cu valoarea nominală a acțiunilor sau părților sociale, respectiv cu valoarea aportului în numerar sau în natură, a rezervelor încorporate și a profitului repartizat pentru majorarea capitalului sau altor operațiuni care conduc la modificarea acestuia”.

Capitalul social este o valoare contractuală și/sau statutară, o noțiune de ordin contabil și juridic. În timp ce activul social reprezintă o realitate economică, constituind un fond de bunuri materiale și de drepturi, capitalul social este o noțiune de referință aproximată valoric.

În cursul vieții sociale capitalul social poate fi majorat sau redus numai în condițiile legii și actelor constitutive.

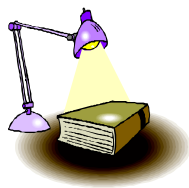
2. Prime legate de capital reprezintă excedentul dintre valoarea de emisiune și valoarea nominală a acțiunilor sau a părților sociale și cuprind:

a) primele de emisiune reprezintă o formă de creștere a capitalului unei societăți, fiind sursa economică generată de diferența dintre prețul de emisiune al noilor acțiuni (mai mare) și valoarea nominală a acțiunilor (mai mică).

b) primele de aport reprezintă acea formă de creștere a capitalului realizată prin aportul în natură (bunuri) care apare după evaluarea contribuțiilor în natură și stabilirea numărului de acțiuni noi care trebuie emise. Se calculează ca diferență între valoarea de emisiune a acțiunilor și valoarea lor nominală.

c) primele de fuziune reprezintă acea formă de creștere a capitalului realizată cu ocazia unei fuzionări, ceea ce presupune emisiunea de noi acțiuni și constă în diferența dintre valoarea de emisiune a acțiunilor și valoarea nominală a acestora.

d) prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni reprezintă acea formă de



creștere a capitalului realizată cu ocazia conversiei obligațiunilor în acțiuni, ceea ce presupune emisiunea de noi acțiuni și constă în diferența dintre valoarea de emisiune a acțiunilor și valoarea nominală a acestora.

3. Rezervele din reevaluare reprezintă plusul sau minusul rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale sau alte reevaluări efectuate potrivit legii.

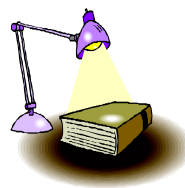
4. Rezervele sunt o formă de manifestare a principiului prudenței; privit atât în latura sa de prevedere a necesităților de dezvoltare, cât și în latura de evitare a șocurilor cauzate de efecte economice nefavorabile sau eventuale pierderi generate de conjuncturi negative. Rezervele, ca resurse economice se regăsesc în structura pasivului patrimonial sub următoarele forme:

a) rezerve legale, care se constituie anual din profitul entității patrimoniale, în cotele și limitele prevăzute de lege (".... din beneficiile societății se va prelua în fiecare an cel puțin 5% pentru formarea fondului de rezervă, până ce acesta va atinge minimum a cincea parte din capitalul social. Dacă fondul de rezervă, după constituire, s-a micșorat din orice cauză, va fi completat, cu respectarea prevederilor anterioare."¹), precum și din alte surse.

b) rezerve pentru acțiuni proprii se constituie potrivit legii;

c) rezerve statutare sau contractuale se constituie anual din profitul net al entității patrimoniale, conform prevederilor din statutul sau actul constitutiv al acesteia;

d) alte rezerve neprevăzute de lege sau de statut pot fi constituite facultativ pe seama profitului net pentru acoperirea pierderilor contabile sau pentru alte scopuri, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor sau asociaților, cu respectarea prevederilor legale.



5. Rezultatul reportat reprezintă partea din rezultatele anilor precedenți care nu a fost încă repartizată (în cazul profitului) sau neacoperită (în cazul pierderilor) stabilită de către adunarea generală a acționarilor sau asociaților. Profitul exercițiilor precedente urmează să fie repartizat pe destinații, iar pierderea din anii precedenți urmează să fie acoperită din rezervele constituite sau din profitul realizat în anul curent.

6. Rezultatul exercițiului reprezintă o sursă proprie de finanțare a activelor patrimoniale. Rezultatul exercițiului se determină prin compararea veniturilor și cheltuielilor realizate de entitatea patrimonială în timpul unui exercițiu financiar.

Astfel:

a) dacă veniturile sunt mai mari decât cheltuielile, entitatea patrimonială va înregistra profit;

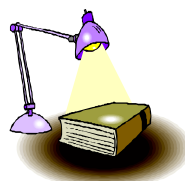
b) dacă veniturile sunt mai mici decât cheltuieli, entitatea patrimonială va înregistra pierdere.

Profitul constituie o sursă de finanțare până la repartizarea lui pe destinații legale de către hotărârea generală a acționarilor; în cazul pierderii, aceasta se reportează urmând a fi acoperită din profitul exercițiilor următoare.

2.4.3. Provizioanele

Provizioanele de acest gen privesc activitatea curentă a firmei și reprezintă un pasiv cu exigibilitate sau valoare incertă. Se constituie pentru:

¹ Legea societăților comerciale nr.31/1990, republicată în M.O. din 29 ianuarie 1998, art.131



- a) litigiile, amenzile, penalitățile, despăgubirile și alte datorii incerte;
- b) cheltuielile legate de activitatea de service în perioada de garanție și alte cheltuieli privind garanția acordată clienților;
- c) alte provizioane.

Un provizion va fi înregistrat în contabilitate dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

- * există o obligație curentă generată de un eveniment viitor;
- * este probabilă efectuarea unor plăți pentru onorarea obligației respective;
- * suma poate fi estimată.

Provizioanele trebuie să fie strict corelate cu riscurile și cheltuielile estimate și nu pot avea ca scop corectarea valorii activelor.

2.4.4. Datoriile



Definiție

Datoriile, numite și surse străine de finanțare, reprezintă capitalurile furnizate de terți pentru care entitatea patrimonială trebuie să achite în echivalent bănesc sau să acorde o prestație.

Evidența datoriilor se ține pe termene scadente de plată, în datorii ce trebuie plătite într-o perioadă de până la un an și într-o perioadă mai mare de un an.

Datoriile față de terți sunt garantate cu activul entității patrimoniale și sunt grupate în:

1. Datorii financiare, care cuprind:

1.1 Împrumuturile din emisiunea de obligațiuni și primele de rambursare a acestora reprezintă surse financiare pe termen lung obținute prin vânzarea de titluri de credit negociabile emise prin subscripție publică, de regulă, prin intermediul unor instituții financiare. Aceste împrumuturi sunt divizate în părți egale, denumite obligațiuni, rambursabile la termen sau eșalonat și sunt purtătoare de dobânzi.

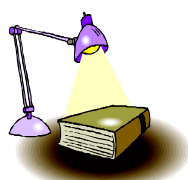
Obligațiunile sunt titluri negociabile emise de entitatea patrimonială, iar împrumuturile pe care le exprimă sunt purtătoare de dobândă și rambursabile la scadență.

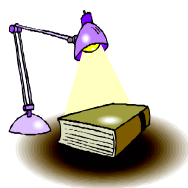
1.2 Creditele reprezintă o relație bănească între o persoană fizică sau juridică care acordă un împrumut în bani și o altă persoană fizică sau juridică care primește împrumutul, cu condiția restituirii lui la o anumită scadență și plata unei dobânzi.

Structurile patrimoniale de natura creditelor sunt urmărite în următoarea structură: credite bancare pe termen lung; credite bancare pe termen scurt; dobânzile aferente creditelor bancare pe termen lung, scurt etc.

1.3. Alte împrumuturi pe termen lung cuprind leasingul financiar și dobânzile aferente acestuia, precum și alte împrumuturi care presupun o relație de împrumutat a societății comerciale, mai mare de un an și pentru care aceasta plătește o dobândă.

2. Datoriile comerciale reprezintă datorii ale întreprinderii create în cadrul relațiilor de decontare cu furnizorii pentru cumpărări de bunuri, executări de lucrări sau prestări de servicii. În structura lor se includ **furnizorii**, **furnizorii de imobilizări** și **efectele de plătit**.

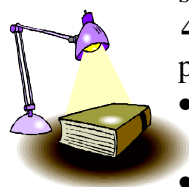




Furnizorii, inclusiv **furnizorii de imobilizări**, exprimă datoria entității patrimoniale care s-a aprovizionat cu bunuri și servicii de la alte entități patrimoniale, urmând ca, ulterior, să achite contravaloarea acestora. În anumite cazuri, plata acestor obligații se poate face cu **efecte de comerț** (cambii, trate, cecuri, bilete la ordin) acceptate de furnizori, ele purtând denumirea de **efecte de plătit**.

3. Datorii fiscale, salariale și sociale se referă la:

- obligații de plată a impozitelor și taxelor față de bugetul statului (impozit pe profit, impozit pe salarii, impozit pe dividende etc.);
- obligații față de salariați (salarii și alte drepturi similare);
- obligații de plată privind contribuția la asigurările sociale (CAS; CASS) și protecția socială (fondul de șomaj);
- obligații de plată a unor datorii intermediare (rețineri din drepturile de personal referitoare la contribuția la asigurări sociale (CAS), la asigurările sociale de sănătate (CASS), contribuția la fondul de șomaj (CFS)).



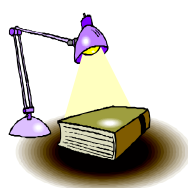
4. Datorii față de asociați se referă, în principal, la obligațiile entității patrimoniale față de acționari sau asociați privind:

- capitalul de rambursat;
- dividendele de plătit;
- datorii în cadrul grupului privind fondurile puse la dispoziția societății pe termen scurt de către întreprinderile asociate.

5. Datorii față de creditori diverși evidențiază obligațiile entității patrimoniale cu privire la:

- achiziționarea titlurilor de valoare (acțiunii, obligațiuni);
- sume încasate și necuvenite societății;
- alte obligații care prin natura lor nu se includ în structurile menționate anterior.

2.4.5. Pasivele de regularizare



Sporirea gradului de exactitate a informației contabile necesită efectuarea unor calcule speciale și asupra pasivului patrimonial. Fac parte din pasivele de regularizare:

1. Veniturile înregistrate în avans adică sumele și creanțele încasate în avans, provenind din chirii, abonamente, asigurări, vânzări cu plata în rate, subvenții pentru investiții care deși au fost obținute în exercițiul curent sunt “blocate” în conturi speciale, fiind repartizate ulterior asupra perioadelor la care se referă.

2. Decontările din operațiuni în curs de clarificare se referă la amenzile încasate, până la clarificarea responsabilităților; cheltuieli de judecată, sume avansate în cazul unor procese în derulare; operațiuni bancare pentru care nu există documente; operații ce nu pot fi înregistrate pe venituri, rezultatele financiare pentru care sunt necesare lămuriri suplimentare.

Structurile patrimoniale de activ și pasiv, prezentate anterior, sunt sistematizate în bilanțul entității patrimoniale. Valoarea cu care sunt înscrise în bilanț este **valoarea netă**, adică valoarea lor brută “**corectată**” cu valoarea unor structuri numite “**rectificative**”. Avem în vedere conturile care rectifică valoarea stocurilor (“**diferențele de preț**”), valoarea creanțelor și datoriilor (“**ajustările pentru depreciere**”) și valoarea activelor imobilizate (“**amortizările**”). De asemenea, tot structuri patrimoniale sunt și “**structurile**

de venituri” și de “cheltuieli”, care sunt reprezentate indirect în bilanț, prin intermediul structurii patrimoniale “Rezultatul exercițiului”.

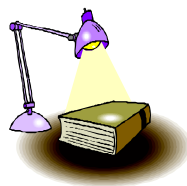


Sarcina de lucru 3

Realizați clasificarea capitalurilor proprii ale unei societăți comerciale



2.5 Structuri patrimoniale rectificative



Reprezentarea elementelor patrimoniale în bilanț se efectuează la valoarea netă (rămasă). Între momentul intrării bunurilor în patrimoniu și momentul reflectării lor în bilanț, unele bunuri economice care au o durată lungă de viață utilă își transferă o parte din valoare asupra noilor valori de întrebuințare create. În același timp, alte valori suferă deprecieri sau influențe care le micșorează valoarea. Cum bilanțul trebuie să ofere imaginea fidelă a patrimoniului, structurile patrimoniale care au suferit sau sunt susceptibile să suporte modificări de natura celor menționate mai sus vor fi prezentate la **valori rectificate**.

Valoarea cu care se rectifică structurile patrimoniale trebuie determinată și evidențiată în structuri distincte. Acestea sunt denumite **structuri rectificative**.

Din punct de vedere contabil aceste structuri sunt de natura resurselor economice, ca urmare ar trebui să se regăsească în pasiv, dar conform regulilor de întocmire a bilanțului și de sistematizare a elementelor patrimoniale, structurile rectificative corijează valoarea bunurilor economice înscrise în activ, atașându-se acestora cu semnul minus.

Cele mai reprezentative structuri rectificative sunt:

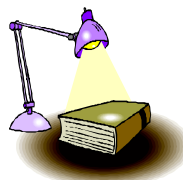


1. Amortizarea poate fi definită drept constatarea contabilă a scăderii valorii unui activ imobilizat, ca urmare a folosirii acestuia, a trecerii timpului, a progresului tehnic etc. Ea este o expresie bănească a acelor bunuri materiale, destinate activității entității patrimoniale mai mult de un exercițiu financiar și care se consumă treptat prin transferarea valorii lor asupra noilor valori realizate.

Deprecierea activului bunului economic trebuie să fie ireversibilă pentru a fi amortizată. O depreciere temporară nu se constată pe seama amortismentelor, ci a ajustărilor pentru depreciere.

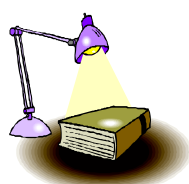


Exemplu: Valoarea de achiziție a unui utilaj industrial a fost de 200.000 lei, iar la sfârșitul exercițiului valoarea amortizată a acestuia este de 20.000 lei; valoarea care se înscrie în bilanț este de 180.000 lei ($200.000 - 20.000$). Amortizarea corectează valoarea de achiziție a utilajului cu valoarea aferentă deprecierei fizice a acestuia.



2. Ajustările pentru depreciere se constituie când se constată o diminuare a valorii unor elemente care compun activul patrimonial din cauze considerate reversibile. Ele se pot constitui pentru depreciere ale următoarelor categorii de active: imobilizări neamortizabile, stocuri de materii prime, materiale, produse și mărfuri, creanțe.

Mărima ajustărilor pentru depreciere se stabilește prin deducerea din valoarea de intrare, mai mare, a valorii de inventar a unui element patrimonial enumerat mai sus.



3. Diferențele de preț reprezintă valoarea care rezultă între valoarea de achiziție a materiilor prime, materialelor, produselor, mărfurilor etc. și valoarea standard (prestabilită) a acestora.

Valoarea standard este o mărime stabilită anterior achiziționării bunurilor de natura stocurilor; valoarea de achiziție a acestora poate fi mai mare sau mai mică decât valoarea standard. Apar, astfel, diferențe de preț între nivelurile prestabilite și cele reale pentru aceste bunuri economice.

Diferențele de preț se stabilesc la intrarea bunurilor în patrimoniu și se înregistrează atât asupra bunurilor ieșite în consum propriu sau în afara unității, cât și asupra stocurilor.

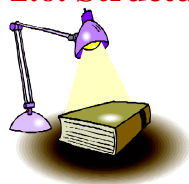


Sarcina de lucru 4

Realizează clasificarea structurilor patrimoniale rectificative :



2.6. Structuri cu reprezentare indirectă în bilanț (venituri și cheltuieli)



Pentru descrierea și analiza proceselor interne care produc modificări cantitative și calitative asupra patrimoniului, se utilizează structurile de venituri și de cheltuieli. Acestea vor fi reprezentate în bilanț prin intermediul structurii patrimoniale **“Profit sau pierdere”**.



Cheltuielile sunt structuri patrimoniale care ilustrează efortul făcut, de alocare și utilizare a valorilor economice, de către entitatea patrimonială pe parcursul vieții sale sociale, în vederea realizării obiectului de activitate.



Veniturile sunt structuri care evidențiază efectul obținut ca urmare a eforturilor depuse (cheltuieli), cu obținerea unui surplus, profitul.

În categoria **veniturilor** se înscriu sumele sau valorile încasate sau de încasat din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse. *Câștigurile* reprezintă creșteri ale beneficiilor economice care pot apărea sau nu din activitatea curentă, dar nu diferă ca natură de veniturile din această activitate.

Activitățile curente sunt activitățile desfășurate de o persoană juridică, care formează obiectul său de activitate, precum și activitățile conexe acestora.

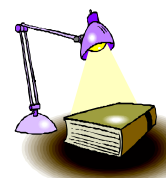
Veniturile realizate de entitatea patrimonială pot fi:



1. **Venituri din exploatare**, rezultate din activitatea curentă, cuprind: venituri din vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor executate și serviciilor prestate, venituri din variația stocurilor (din producția stocată), venituri din producția de imobilizări, venituri din subvenții de exploatare, alte venituri din exploatarea curentă.

2. **Venituri financiare**, care cuprind: venituri din imobilizări financiare, din investiții financiare pe termen scurt, din creanțe imobilizate, din investiții financiare cedate, din diferențe de curs valutar, venituri din dobânzi, din sconturi obținute etc.

3. **Venituri extraordinare**: daunele pretinse de deținătorii de polițe în urma producerii unor calamități etc.



Cheltuielile entității patrimoniale reprezintă valorile plătite sau de plătit pentru consumuri de stocuri, lucrări executate, servicii prestate de care beneficiază unitatea, cheltuieli cu personalul, executarea unor obligații legale sau contractuale etc. și cuprind:

1. **Cheltuieli de exploatare**: cheltuieli cu materii prime și materiale consumabile, costul de achiziție al obiectelor de inventar consumate, costul de achiziție al materialelor nestocate, contravaloarea energiei și apei consumate, valoarea animalelor și păsărilor, costul mărfurilor vândute și al ambalajelor, cheltuieli cu lucrările și serviciile executate de terți, redevențe, locații de gestiune și chirii, prime de asigurare, studii și cercetări, cheltuieli cu colaboratorii, comisioane și onorarii, cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate, transportul de bunuri și persoane, cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații, cheltuieli cu personalul, pierderi din creanțe, despăgubiri, amenzi și penalități, donații etc.

2. **Cheltuieli financiare**, care cuprind: pierderi din creanțe legate de participații, cheltuieli privind investițiile financiare cedate, diferențe nefavorabile de curs valutar, dobânzile privind exercițiul financiar în curs, sconturile acordate clienților, pierderi din creanțe de natură financiară etc.

3. **Cheltuieli extraordinare** datorate unor calamități naturale și altor evenimente extraordinare.

Cheltuielile cu amortizările și ajustările pentru depreciere, precum și cheltuielile cu impozitul pe profit și alte impozite se evidențiază distinct, în funcție de natura lor.

Potrivit Legii contabilității, profitul sau pierderea se stabilește lunar, cumulat de la începutul anului. În acest sens veniturile și cheltuielile se închid provizoriu prin “Rezultatul exercițiului”, rezultatul definitiv stabilindu-se anual și reprezentând soldul final al contului de “Profit și pierdere”.

În funcție de cele două structuri de bază, veniturile și cheltuielile, **rezultatele** se împart în:



1. Rezultatul curent, care reprezintă diferența dintre veniturile din exploatare plus veniturile financiare și cheltuielile de exploatare și financiare.

- $R_{\text{curent}} = R_{\text{expl}} + R_{\text{fin}}$
- $R_{\text{expl.}} = V_{\text{expl}} - Ch_{\text{expl}}$
- $R_{\text{fin}} = V_{\text{fin}} - Ch_{\text{fin}}$

2. Rezultatul extraordinar, calculat ca diferență între veniturile extraordinare și cheltuielile extraordinare.

- $R_{\text{extr.}} = V_{\text{extr.}} - Ch_{\text{extr.}}$

3. Rezultatul brut, format din rezultatul curent plus rezultatul extraordinar.

- $R_{\text{brut}} = R_{\text{curent}} + R_{\text{extr}}$

4. Rezultatul net, obținut prin deducerea din rezultatul brut a impozitului pe profit

- $R_{\text{net}} = R_{\text{brut}} - \text{Imp.profit}$

Veniturile exercițiului corespund unei creșteri a activelor patrimoniale, în timp ce cheltuielile determină o creștere a pasivului patrimonial. Rezultă că, veniturile sunt o “sursă de îmbogățire” a patrimoniului, care duce la creșterea situației nete, în timp ce cheltuielile reprezintă o “sărăcire” a patrimoniului, care determină o diminuare a situației nete sau o depreciere a activelor.



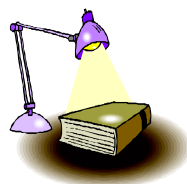
Sarcina de lucru 5

Realizați clasificarea veniturilor și cheltuielilor :



2.7 Tipuri de modificări bilanțiere

2.7.1. Noțiuni introductive



Unitatea patrimonială se constituie în vederea realizării obiectului său de activitate, ceea ce obligă la punerea în mișcare a mijloacelor economice (bunuri economice) și surselor de finanțare (capitaluri proprii + datorii), determinând modificarea și schimbarea formei de prezentare a acestora.

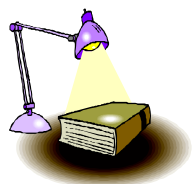
Anumite modificări pot să se producă numai în cadrul mijloacelor economice, fără ca resursele să fie modificate și invers, se pot produce modificări în structura resurselor fără să se schimbe mijloacele economice.

Vom studia influența modificărilor elementelor patrimoniale asupra bilanțului „listă verticală”, pornind de la relația de echilibru

$SN = A - D = Kpr$, și notând cu „x” elementele patrimoniale care se modifică (A – valoarea elementelor de activ; D – valoarea datoriilor; Kpr – valoarea capitalurilor proprii).

Pentru a păstra corelația cu ecuația patrimonială **Activ = Pasiv**, vom înscrie o rubrică nouă după „Capitalurile proprii”, respectiv „Total Pasiv”, care va cumula valoarea „Datoriilor” și valoarea „Capitalurilor proprii”. Această rubrică reprezintă, pe de o parte, un element de calcul și nu o structură patrimonială în sine; pe de altă parte, constituie o modalitate de corelație a datelor din bilanț, întorcând valoarea elementelor de activ („Total Activ”) trebuie să fie egală cu valoarea elementelor de pasiv („Total Pasiv”).

2.7.2. Modificări ale structurilor patrimoniale de activ



Se produc atunci când o structură de activ crește cu o valoare și o altă structură de activ se diminuează cu aceeași valoare, în timp ce structurile patrimoniale de pasiv rămânând neschimbate.

• **Relația de echilibru patrimonial va fi:** $(A + x - x) - D = Kpr$, unde $+x$ este elementul patrimonial de activ care crește valoric, iar $-x$ elementul patrimonial de activ care se diminuează valoric.



Exemplu: O societate comercială sistematizează elementele sale patrimoniale în următorul bilanț (inițial):

BILANȚ
încheiat la data de

Denumirea indicatorului	Sold
ACTIVE IMOBILIZATE	
• Clădiri	80.000
ACTIVE CIRCULANTE	
• Mărfuri	100.000
• Clienți	30.000
TOTAL ACTIVE	210.000
DATORII CE TREBUIE PLATITE INTR-O PERIOADA DE PÂNĂ LA UN AN	35.000

• Credite bancare pe termen scurt	25.000
• Furnizori	15.000
• Salarii datorate personalului	
TOTAL DATORII	75.000
TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (SN)	135.000
CAPITAL SOCIAL VARSAT	100.000
REZERVE	
• Legale	10.000
REZULTATUL EXERCITIULUI (profit)	25.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII	135.000
TOTAL PASIV (DATORII + CAPITALURI PROPRII)	210.000

Societatea încasează o parte din creanțele asupra clienților săi, în valoare de 10.000 lei, cu numerar.

➤ În urma acestei operațiuni se produce o diminuare a elementului de activ "Clienți" cu valoarea de 10.000 lei, dar simultan se înregistrează o creștere a elementului de activ "Casa" cu aceeași valoare, 10.000 lei. Operațiunea a produs doar modificarea structurii activului.

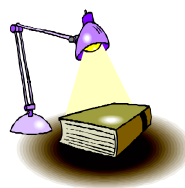
➤ Relația de echilibru este: $SN = (A - \text{Clienți} + \text{Casa}) - D = Kpr$

➤ Bilanțul se va prezenta astfel:

BILANȚ
încheiat la data de

Denumirea indicatorului	Sold
ACTIVE IMOBILIZATE	
• Clădiri	80.000
ACTIVE CIRCULANTE	
• Mărfuri	100.000
• Clienți	20.000
• Casa în lei	10.000
TOTAL ACTIVE	210.000
DATORII CE TREBUIE PLATITE INTR-O PERIOADA DE PÂNĂ LA UN AN	
• Credite bancare pe termen scurt	25.000
• Furnizori	15.000
• Salarii datorate personalului	
TOTAL DATORII	75.000
TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (SN)	135.000
CAPITAL SOCIAL VARSAT	100.000
REZERVE	
• Legale	10.000
REZULTATUL EXERCITIULUI (profit)	25.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII	135.000
TOTAL PASIV	210.000

2.7.3. Modificări ale structurilor patrimoniale de pasiv



Se produc atunci când o structură de pasiv crește cu o valoare și o altă structură de pasiv se diminuează cu aceeași valoare, în timp ce structurile patrimoniale de activ rămân neschimbate.

În cazul modificării structurilor de pasiv pot apare următoarele **situații**:

1. Modificări ale structurilor patrimoniale “datorii”, atunci când o structură reprezentând o datorie crește cu o valoare și o altă structură reprezentând tot o datorie se diminuează, cu aceeași valoare, în timp ce structurile patrimoniale de activ și cele ale situației nete rămân neschimbate.

- **Relația de echilibru patrimonial va fi:** $SN = A - (D + x - x) = Kpr$



Exemplu: *Societatea achită o datorie către un furnizor de mărfuri, apelând la un credit pe termen scurt, în valoare de 20.000 lei.*

➤ În urma acestei operațiuni se produce o diminuare a elementului datoriei “Furnizori” cu valoarea de 20.000 lei, dar simultan se înregistrează o creștere a elementului datoriei “Credite bancare pe termen scurt” cu aceeași valoare, 20.000 lei. Operațiunea a produs doar modificarea elementelor de datorii.

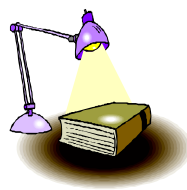
➤ *Relația de echilibru este:*

$$SN = A - (D + \text{Credite bancare termen scurt} - \text{Furnizori}) = Kpr$$

➤ *Bilanțul se va prezenta astfel:*

BILANȚ
încheiat la data de

Denumirea indicatorului	Sold
ACTIVE IMOBILIZATE	
• Clădiri	80.000
ACTIVE CIRCULANTE	
• Mărfuri	100.000
• Clienți	20.000
• Casa în lei	10.000
TOTAL ACTIVE	210.000
DATORII CE TREBUIE PLATITE INTR-O PERIOADA DE PÂNĂ LA UN AN	55.000
• Credite bancare pe termen scurt	5.000
• Furnizori	15.000
• Salarii datorate personalului	
TOTAL DATORII	75.000
TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (SN)	135.000
CAPITAL SOCIAL VARSAT	100.000
REZERVE	
• Legale	10.000
REZULTATUL EXERCITIULUI (profit)	25.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII	135.000
TOTAL PASIV	210.000



2. Modificări ale structurilor patrimoniale “capitaluri proprii”, atunci când o structură reprezentând capital propriu crește cu o valoare și o altă structură reprezentând tot un capital se diminuează cu aceeași valoare, în timp ce structurile patrimoniale de activ și cele de datorii rămân neschimbate.

- **Relația de echilibru patrimonial va fi:** $A - D = Kpr + x - x$



Exemplu: *Societatea decide mărirea capitalului social pe seama rezervelor, cu valoarea de 1.000 lei.*

➤ În urma acestei operațiuni se produce o diminuare a elementului de capital propriu “Rezerve” cu valoarea de 1.000 lei, dar simultan se înregistrează o creștere a elementului capital propriu “Capital social vărsat” cu aceeași valoare, 1.000 lei. Operațiunea a produs doar modificarea elementelor de capitaluri proprii.

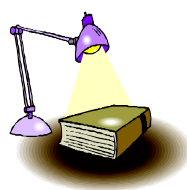
➤ *Relația de echilibru este:* $A - D = Kpr + \text{Capital social} - \text{Rezerve}$

➤ *Bilanțul se va prezenta astfel:*

BILANȚ
încheiat la data de

Denumirea indicatorului	Sold
ACTIVE IMOBILIZATE	
• Clădiri	80.000
ACTIVE CIRCULANTE	
• Mărfuri	100.000
• Clienți	20.000
• Casa în lei	10.000
TOTAL ACTIVE	210.000
DATORII CE TREBUIE PLATITE INTR-O PERIOADA DE PÂNĂ LA UN AN	
• Credite bancare pe termen scurt	5.000
• Furnizori	15.000
• Salarii datorate personalului	
TOTAL DATORII	75.000
TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	135.000
CAPITAL SOCIAL VARSAT	101.000
REZERVE	
• Legale	9.000
REZULTATUL EXERCITIULUI (profit)	25.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII	135.000
TOTAL PASIV	210.000

2.7.5. Modificări simultane de creștere ale structurilor de activ și de pasiv



Se produc atunci când o structură de activ crește, cu o anumită valoare, și simultan, și cu aceeași valoare, crește o structură de pasiv.

În cazul acestor modificări pot apare următoarele **situații**:

1. Crește o structură de activ simultan cu creșterea unui element de datorie, elementele ale situației nete rămânând neschimbate.

- Relația de echilibru patrimonial va fi: $(A + x) - (D + x) = Kpr$



Exemplu: Societatea cumpără materii prime de la un furnizor, în valoare de 10.000 lei, care vor fi decontate ulterior.

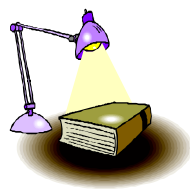
➤ În urma acestei operațiuni se produce o creștere a elementului de activ “Materii prime” cu valoarea de 10.000 lei, dar simultan se înregistrează o creștere a elementului de datorie “Furnizori” cu aceeași valoare, 10.000 lei.

Relația de echilibru este: $(A + \text{Materii prime}) - (D + \text{Furnizori}) = Kpr$

➤ Bilanțul se va prezenta astfel:

BILANȚ
încheiat la data de

Denumirea indicatorului	Sold
ACTIVE IMOBILIZATE	
• Clădiri	80.000
ACTIVE CIRCULANTE	
• Materii prime	10.000
• Mărfuri	100.000
• Clienți	20.000
• Casa în lei	10.000
TOTAL ACTIVE	220.000
DATORII CE TREBUIE PLATITE INTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN	55.000
• Credite bancare pe termen scurt	15.000
• Furnizori	15.000
• Salarii datorate personalului	
TOTAL DATORII	85.000
TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	135.000
CAPITAL SOCIAL VARSAT	101.000
REZERVE	
• Legale	9.000
REZULTATUL EXERCITIULUI (profit)	25.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII	135.000
TOTAL PASIV	220.000



2. Crește o structură de activ simultan cu creșterea unui element de capital propriu (situație netă), elementele de datorii rămânând neschimbate. În acest caz, se produce și o majorare valorică a situației nete (creștere patrimonială), spre deosebire de situațiile studiate până acum.

- Relația de echilibru patrimonial va fi: $(A + x) - D = (Kpr + x)$



Exemplu: Se majorează capitalul social pe seama unui aport în natură al unui asociat, reprezentând un utilaj industrial, în valoare de 200.000 lei.

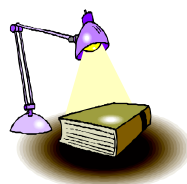
➤ În urma acestei operațiuni se produce o creștere a elementului de activ “Echipamente tehnologice” cu valoarea de 200.000 lei, dar simultan se înregistrează o creștere a elementului “Capital social vărsat” cu aceeași valoare, 200.000 lei.

- *Relația de echilibru este:*
 $(A + \text{Echipamente tehnologice}) - D = (Kpr + \text{Capital social})$
- *Bilanțul se va prezenta astfel:*

BILANȚ
 încheiat la data de

<i>Denumirea indicatorului</i>	<i>Sold</i>
ACTIVE IMOBILIZATE	
• Clădiri	80.000
• Echipamente tehnologice	200.000
ACTIVE CIRCULANTE	
• Materii prime	10.000
• Mărfuri	100.000
• Clienți	20.000
• Casa în lei	10.000
TOTAL ACTIVE	420.000
DATORII CE TREBUIE PLATITE INTR-O PERIOADA DE PÂNĂ LA UN AN	
• Credite bancare pe termen scurt	55.000
• Furnizori	15.000
• Salarii datorate personalului	15.000
TOTAL DATORII	85.000
TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	335.000
CAPITAL SOCIAL VARSAT	301.000
REZERVE	
• Legale	9.000
REZULTATUL EXERCITIULUI (profit)	25.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII	335.000
TOTAL PASIV	420.000

2.7.6. Modificări simultane de diminuare ale structurilor de activ și de pasiv



Au loc atunci când o structură de activ se diminuează, cu o anumită valoare, și simultan, și cu aceeași valoare, se micșorează o structură de pasiv. În cazul acestor modificări pot apare următoarele **situații**:

1. Se diminuează o structură de activ simultan cu scăderea unui element de datorie, elementele ale situației nete rămânând neschimbate.

- **Relația de echilibru patrimonial va fi:** $(A - x) - (D - x) = Kpr$

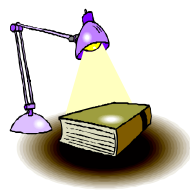


Exemplu: Societatea achită datoria către un furnizor, în valoare de 8.000 lei, cu numerar.

- În urma acestei operațiuni se produce o micșorare a elementului de activ "Casa în lei" cu valoarea de 8.000 lei, dar simultan se înregistrează și o micșorare a elementului "Furnizori" cu aceeași valoare, 8.000 lei.
- **Relația de echilibru este:** $(A - \text{Casa}) - (D - \text{Furnizori}) = Kpr$
- **Bilanțul se va prezenta astfel:**

BILANȚ
încheiat la data de

Denumirea indicatorului	Sold
ACTIVE IMOBILIZATE	
• Clădiri	80.000
• Echipamente tehnologice	200.000
ACTIVE CIRCULANTE	
• Materii prime	10.000
• Mărfuri	100.000
• Clienți	20.000
• Casa în lei	2.000
TOTAL ACTIVE	412.000
DATORII CE TREBUIE PLATITE INTR-O PERIOADA DE PÂNĂ LA UN AN	
• Credite bancare pe termen scurt	55.000
• Furnizori	7.000
• Salarii datorate personalului	15.000
TOTAL DATORII	77.000
TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	335.000
CAPITAL SOCIAL VARSAT	301.000
REZERVE	
• Legale	9.000
REZULTATUL EXERCITIULUI (profit)	25.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII	335.000
TOTAL PASIV	412.000



2. Se diminuează o structură de activ simultan cu diminuarea unui element de capital propriu (situație netă), elementele de datorii rămânând neschimbate. În acest caz, se produce și o diminuare valorică a situației nete (creștere patrimonială), spre deosebire de situațiile anterioare.

- **Relația de echilibru patrimonial va fi: $(A - x) - D = (Kpr - x)$**



Exemplu: Un asociat se retrage din societate, fiindu-i returnată partea din capitalul social, în valoare de 2.000 lei, în numerar.

- În urma acestei operațiuni se produce o micșorare a elementului de activ "Casa în lei" cu valoarea de 2.000 lei; simultan se înregistrează și o micșorare a elementului "Capital social" cu aceeași valoare, 2.000 lei.
- Relația de echilibru este: $(A - Casa) - D = (Kpr - Capital social)$
- Bilanțul se va prezenta astfel:

BILANȚ
încheiat la data de

<i>Denumirea indicatorului</i>	<i>Sold</i>
ACTIVE IMOBILIZATE	
• Clădiri	80.000
• Echipamente tehnologice	200.000
ACTIVE CIRCULANTE	
• Materii prime	10.000
• Mărfuri	100.000
• Clienți	20.000
• Casa în lei	0
TOTAL ACTIVE	410.000
DATORII CE TREBUIE PLATITE INTR-O PERIOADA DE PÂNĂ LA UN AN	
• Credite bancare pe termen scurt	55.000
• Furnizori	7.000
• Salarii datorate personalului	15.000
TOTAL DATORII	77.000
TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	333.000
CAPITAL SOCIAL VARSAT	299.000
REZERVE	
• Legale	9.000
REZULTATUL EXERCITIULUI (profit)	25.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII	333.000
TOTAL PASIV	410.000



Sarcina de lucru 6

Propuneți o operațiune economică care să producă modificări în sensul creșterii valorice pentru o structură de activ și una de datorii și întocmiți ecuația patrimonială :





Rezumat

Bilanțul reprezintă procedeul specific metodei contabilității, cu ajutorul căruia sunt sistematizate elementele aparținând unui patrimoniu, ținând cont de relația de echilibru care trebuie să existe între acestea. Înscrierea structurilor patrimoniale în bilanț trebuie să respecte anumite scheme obligatorii, schema orizontală sau lista verticală.

Schema orizontală prezintă elementele conform ecuației de echilibru Activ = Pasiv, în timp ce lista verticală privește echilibrul dintre elemente sub forma ecuației Activ - Datorii = Capitaluri proprii.

Bilanțul cuprinde toate elementele de activ, datorii și capital propriu grupate după natură și lichiditate, respectiv natură și exigibilitate.

Cu ajutorul bilanțului sunt constatate modificările elementelor patrimoniale, creșterile sau diminuările valorice, ca urmare a operațiunilor economice derulate de o entitate, condiția de echilibru dintre elemente acționând întotdeauna asupra acestora.



Teste de autoevaluare

1. Bilanțul trebuie:

- a) se analizeze profund fiecare element patrimonial în parte observând locul, rolul și implicația fiecăruia în cadrul ansamblului dat;
- b) se generalizeze unele concluzii desprinse în procesul de analiză;
- c) se inventarieze, faptic structurile patrimoniale ale unității.
- d) trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare și performanței persoanei juridice, pentru exercițiului financiar pentru care a fost încheiat.
- e) să evite supraevaluarea mijloacelor economice sau subevaluarea resurselor financiare.

2. Structurile patrimoniale rectificative sunt:

- a) veniturile;
- b) amortizarea;
- c) ajustările pentru depreciere;
- d) cheltuielile;
- e) diferențele de preț.

$A=a+c$; $B=a+b+c$; $C=b+c+e$; $D=b+d$; $E=b+e$

3. Structurile patrimoniale reprezentate prin contul de rezultate sunt:

- a) veniturile;
- b) amortizarea;
- c) provizioanele pentru depreciere;
- d) cheltuielile;
- e) diferențele de preț.

$A=a+c$; $B=a+b+c$; $C=b+c+e$; $D=a+d$; $E=b+e$

4. Lista verticală a bilanțului presupune echilibrul elementelor patrimoniale în forma:

- a) Activ - Datorii = Capitaluri proprii;
- b) Activ = Pasiv;
- c) Active imobilizate - Datorii = Capitaluri proprii;
- d) Active circulante = Capitaluri proprii;
- e) Active imobilizate + Active circulante = Capitaluri proprii.

5. Asupra căror elemente din bilanț produce modificări următoarea operațiune: o entitate patrimonială achiziționează materii prime pe care le achită cu numerar:

- a) numai asupra elementelor de activ;
- b) numai asupra datoriilor;
- c) numai asupra capitalurilor proprii (situației nete);
- d) simultan, asupra elementelor de activ și a celor de datorii;
- e) simultan, asupra elementelor de activ și a capitalurilor proprii.

6. O entitate patrimonială achiziționează un utilaj industrial de la un furnizor, cu plata ulterioară a acestuia. Ce elemente patrimoniale sunt modificate?

- a) numai elementele de activ;
- b) numai datoriile;
- c) numai capitalurile proprii (situația netă);
- d) simultan, elemente de activ și de datorii;
- e) simultan, elemente de activ și de capitaluri proprii.

7. Asupra căror elemente din bilanț produce modificări următoarea operațiune: o entitate patrimonială încorporează la capitalul social primele de capital rezultate din emisiunea de acțiuni:

- a) numai asupra elementelor de activ;
- b) numai asupra datoriilor;
- c) numai asupra capitalurilor proprii (situației nete);
- d) simultan, asupra elementelor de activ și a celor de datorii;
- e) simultan, asupra elementelor de activ și a capitalurilor proprii.

8. Asupra căror elemente din bilanț produce modificări următoarea operațiune: o entitate patrimonială rambursează un împrumut pe termen lung din disponibilul existent în contul de la bancă:

- a) numai asupra elementelor de activ;
- b) numai asupra datoriilor;
- c) numai asupra capitalurilor proprii (situației nete);
- d) simultan, asupra elementelor de activ și a celor de datorii;
- e) simultan, asupra elementelor de activ și a capitalurilor proprii.

Răspunsuri la întrebările din testele de autoevaluare

2. d; 2. C; 3. D; 4.a; 5.a; 6. d; 7. c; 8. c.



Lucrare de verificare

O societate comercială prezintă următoarele structuri patrimoniale: cheltuieli de constituire, utilaje de lucru, capital social, prime legate de capital, mărfuri, credite bancare pe termen scurt, impozit pe profit, furnizori de imobilizări, ambalaje, clienți, TVA de plată, producția în curs de execuție, efecte de încasat, conturi curente la bănci, dobânzi la creditele bancare, rezerve legale.

Se cere:

- a) să se întocmească bilanțul, dând valori pentru fiecare element patrimonial, iar situația netă să fie pozitivă;
- b) în timpul lunii au loc următoarele operațiuni:
 1. se achită integral TVA de plată din contul curent de la bancă;
 2. se cumpără mărfuri de la un furnizor, în valoare de 3.000 lei, contravaloarea acestora achitându-se ulterior .

Să se întocmească ecuațiile bilanțiere aferente operațiunilor anterioare, care să arate modificările asupra patrimoniului și să se întocmească bilanțul modificat după fiecare operațiune.



Bibliografie minimală

Crețu Carmen, Constandache Nicoleta, Roman Gianina, Gheonea Victoria (2010). *Bazele contabilității. Teorie, aplicații practice și teste grilă*. Galați: Editura Zigotto

Ristea Mihai, Dumitru Corina-Graziella (2009). *Bazele contabilității – Noțiuni de bază, probleme, studii de caz, teste grilă și monografie*. București: Editura Universitară

Tabără Neculai, Budugan Dorina, Horomnea Emil (2009). *Bazele contabilității. Concepte, modele, aplicații*. Iași: Editura Sedcom Libris

3. CONTUL ȘI DUBLA ÎNREGISTRARE

Noțiunea, necesitatea și funcțiile contului	64
Structura și forma contului	66
Reguli de funcționare ale conturilor	69
Dubla înregistrare și corespondența conturilor	77
Planul general de conturi	80
Analiza contabilă a operațiunilor economice	82
Rezumat	89
Teste de autoevaluare	89
Răspunsuri la întrebările din testele de autoevaluare	91
Bibliografie minimală	91

Obiective specifice:

La sfârșitul capitolului, vei avea capacitatea:



- să înțelegi dubla înregistrare a operațiunilor economice cu ajutorul conturilor;
- să înțelegi modificările patrimoniului în urma derulării operațiunilor economice;
- să cunoști și să determini elementele componente ale conturilor (solduri inițiale, rulaje debitoare și creditoare, totalul sumelor debitoare și creditoare, solduri finale);
- să cunoști care sunt regulile de funcționare ale conturilor;
- să determini soldurile finale ale conturilor;

Timp mediu estimat pentru studiu individual: 4 ore

3.1. Noțiunea, necesitatea și funcțiile contului

3.1.1. Definiția contului



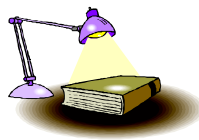
Definiție

Contul poate fi definit ca reprezentând un procedeu de înregistrare, calcul și determinare a structurilor patrimoniale de la formele cele mai simple până la cele mai complexe ce alcătuiesc masa patrimonială.

Acest procedeu face posibilă înregistrarea, în contabilitate, în mod distinct, a fiecărui element patrimonial deoarece fiecare structură patrimonială poate fi transpusă într-un cont contabil cu care mai apoi să urmărească evoluția acesteia în sensul creșterii sau descreșterii. Reflectând orice componentă a patrimoniului, contul oferă contabilității posibilitatea de înregistrare și descriere analitică a operațiunilor economice și financiare pe baza unui sistem logic de reguli și principii, reflectând interdependența dintre faptele economice și relațiile de proprietate (sfera de drepturi și obligații) dintr-o unitate patrimonială.

Contul are o sferă de cuprindere mai restransă referindu-se la un element patrimonial, în timp ce bilanțul se referă la ansamblul patrimoniului. Bilanțul prezintă însă inconvenientul că nu poate reprezenta toate structurile patrimoniale (structurile rectificative, cheltuielile, veniturile), iar pe cele pe care le prezintă trebuie să le reflecte în formă sintetizată, prelucrată. *Cunoașterea în detaliu nu se poate realiza decât prin intermediul contului.*

3.1.2. Necesitatea contului



Procedul “cont” este cel mai reprezentativ dintre toate procedeele contabilității definind însăși esența acestei științe. El nu poate fi tratat în mod singular, ci în strânsă interdependență cu celelalte procedee utilizate de contabilitate: evaluarea, documentul, bilanțul.

Legătura dintre cont și evaluare decurge din aceea că în conturi mijloacele economice, resursele economice, rezultatele etc. nu pot fi înregistrate decât după ce sunt aduse la același numitor prin contopirea în expresie bănească a tuturor proceselor economice care se realizează prin evaluare.

Legătura dintre cont și document decurge din aceea că, în conturi, înregistrările nu se pot efectua decât pe baza documentelor justificative, iar reflectarea tuturor fenomenelor și proceselor economice nu se regăsește decât în documentele contabile (registru-jurnal, registrul-inventar, cartea-mare, balanța de verificare).

Legătura dintre cont și bilanț este cea mai complexă, deoarece reprezintă modalitatea de reflectare a respectării principiului dublei reprezentări, cheia de boltă a contabilității, cu ajutorul conturilor. Această legătură se realizează și se demonstrează în două momente: **inițial** (începerea activității, începutul exercițiului financiar, începutul unei perioade de analiză) și momentul **final** (sfârșitul exercițiului financiar, sfârșitul unei perioade de gestiune sau de analiză, încheierea activității). În aceste două momente, inițial are loc descompunerea patrimoniului, identificat prin inventariere, în structurile sale componente cele mai detaliate, concretizate în conturi. Acestea preiau apoi

toate modificările patrimoniale generate de activitatea curentă reflectate de documentele justificative și le prelucreză după regulile proprii. La momentul final, elementele patrimoniale exprimate în conturi se concentrează din nou în bilanț conform regulilor de întocmire a acestuia.

3.1.3. Funcțiile contului



Pentru a înțelege funcțiile contului trebuie să înțelegem mai întâi conținutul fiecărei structuri patrimoniale având în vedere că un cont, ca procedeu al contabilității, se asociază unei astfel de structuri.

Contul, ca “socoteală scrisă” îndeplinește o serie de funcții, cum ar fi:

- ❖ funcția economică;
- ❖ funcția contabilă;
- ❖ funcția de control;
- ❖ funcția de grupare și altele.

Funcția economică a contului derivă din conținutul economic al structurii patrimoniale pe care o reflectă. Structurile patrimoniale concretizate în bunuri economice vor fi reprezentate de conturi de mijloace economice. În mod corespunzător, vor exista conturi de resurse economice, conturi de procese economice.

Funcția contabilă constă în modalitatea de înregistrare diferențiată a creșterilor și micșorărilor elementelor patrimoniale determinate de fenomenele și procesele economice. Ea decurge din conținutul economic al structurilor patrimoniale pe care le reflectă contul.

Aceste două funcții stau la baza exercitării celorlalte funcții ale conturilor, dintre care prezentăm în continuare:

Funcția de control este realizată de conturi prin calculele pe care le realizează în sensul că este posibilă, pe de o parte, verificarea existenței concrete a unei structuri patrimoniale, iar pe de altă parte, reflectă, cu ajutorul documentelor justificative, căror persoane le revine responsabilitatea actelor de dispoziție privind patrimoniul unității.

Funcția de calcul. Cu ajutorul conturilor se calculează existența, apariția, majorarea, micșorarea și starea finală a fiecărui element patrimonial. Calculul se realizează conform funcției contabile a contului.

Funcția de grupare rezultă din funcția de calcul. Pentru a putea calcula variația (modificarea) unui element patrimonial, trebuie să grupăm creșterile sau diminuările aferente unei structuri și numai ale acesteia.



Sarcina de lucru 1

Descrieți în 4-5 rânduri necesitatea și funcțiile contului.



3.2. Structura și forma contului

3.2.1 Structura contului



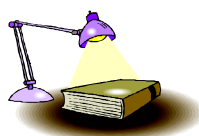
Procedeul **cont** este conceput, ca din punct de vedere operativ, să fie utilizat în contabilitatea curentă, să permită individualizarea elementelor patrimoniale și să furnizeze informații privind existența și modificările ce au loc într-o perioadă de timp în legătură cu elementul patrimonial căruia îi este asociat contul.

Pentru identificarea elementului patrimonial, fiecare cont are următoarea componență: titlu, explicația, data, părțile contului, rulajul, total sume, sold.



Titlul contului arată denumirea mijlocului economic sau sursei de formare a cărei consemnare și mod de calcul o reflectă. Aceasta trebuie să exprime numele elementului într-o formă concentrată, potrivit conținutului său economic. De exemplu: “construcții”, “materiale consumabile”, “casa”, “disponibil în contul curent”, “capital”, “furnizori”, “credite” etc.

Titlul contului apare numai în măsura în care există structura patrimonială în mod obiectiv asociată unui patrimoniu. De regulă, la titlul contului se asociază un simbol cifric creat din necesitatea grupării conturilor după un anumit criteriu.



Explicația reprezintă descrierea operațiunii economice supusă înregistrării. Ea se face de regulă în formă descriptivă, când se prezintă pe scurt conținutul operațiunii, indicându-se documentul sau elementul de dispoziție care a generat fenomenul sau procesul economic.

De exemplu: “se achiziționează de la furnizorul “X” ...”; “se achită factura de materiale”; “se depune la bancă suma de ...”; “rest plată salarii luna.....”.



Data reprezintă elementul de identificare în timp a operațiunii economice și servește pentru urmărirea înregistrării cronologice a acestora. Ea prezintă o mare importanță în cazul operațiilor identice repetitive, ca de exemplu în cazul livrărilor ritmice de la același furnizor.



Părțile contului. Operațiunile economice produc două feluri de modificări asupra elementelor patrimoniale: creșteri sau micșorări. Necesitățile practice de reflectare a acestor modificări au impus funcția de sistematizare a contului, ceea ce a condus la construcția contului cu două părți distincte, unde să se

înscrie într-o parte sumele ce reprezintă intrări, creșteri, majorări, iar în cealaltă parte sumele ce reprezintă ieșiri, scăderi, diminuări ale elementului a căror modificare o consemnează (înregistrează).

În mod convențional s-a stabilit ca partea **stângă** să se numească **debit**, iar partea **dreaptă** să se numească **credit**. Debitul și creditul sunt două denumiri convenționale menținute în doctrina economică din trecutul îndepărtat, când contul era privit ca mijloc de a evidenția socoteli între diferite persoane.

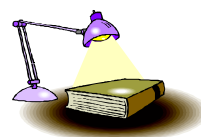
După ce s-a trecut la întrebuințarea lui ca mijloc de calcul pentru orice obiect de evidență, cele două expresii s-au menținut în vocabularul disciplinei și mai departe, deși ele nu mai erau potrivite să explice în toate cazurile elementele înregistrate în debitul și creditul contului.

3.2.2. Forma grafică de reprezentare a contului



Forma contului respectiv a celor două părți ale sale, diferă în funcție de necesitățile de calcul și informare pe care trebuie să le îndeplinească acesta. Pentru aplicații demonstrative vom utiliza forma literei T:

D (debit)	Denumirea (Simbol)	C (credit)



Modul de înregistrare a creșterilor și micșorărilor în cele două părți ale contului, debit și credit nu este identic la toate conturile. Determinarea părții în care se înregistrează creșterile sau micșorările elementului patrimonial este impusă de conținutul economic al acestuia. Aceasta înseamnă că la unele conturi în debit se înregistrează creșterile, în timp ce la alte conturi în această parte a contului se înregistrează scăderi și invers, unele conturi înregistrează în credit creșteri ale elementelor patrimoniale, în timp ce alte conturi înregistrează pe această parte scăderi. Ceea ce trebuie reținut este faptul că pentru unul și același cont debitul înregistrează numai creșteri, iar credit numai micșorări, după cum pentru alt cont, debitul poate înregistra numai scăderi, iar creditul numai creșteri.



Rulajul contului. În conturi elementele patrimoniale se înregistrează atât cu starea lor inițială (din momentul apariției în patrimoniu sau la începutul exercițiului financiar), cât și cu modificările generate de operațiunile economice care produc creșterea sau micșorarea aceluși element.

Sumele înscrise în debitul sau creditul contului reflectă mișcarea care s-a produs asupra elementului patrimonial reprezentat, concretizată în creșterile sau diminuările acestuia, reflectate în partea corespunzătoare specifică conținutului său economic. Aceste sume poartă denumirea de **rulaj** și el poate

fi debitor (RD), pentru sumele înscrise în partea debitului și creditor (RC), pentru sumele înscrise în partea creditului.

Rulajele reflectă modificarea elementului patrimonial în timpul exercițiului financiar și, prin urmare, ele nu cuprind soldul inițial.



Exemplu: În contul curent de la bancă al unei unități patrimoniale se află la începutul lunii octombrie suma de 10.000 lei. În cursul lunii au loc următoarele operațiuni care conduc la modificarea acestui element patrimonial, astfel:

- se încasează cu ordin de plată de la un client suma de 2.500 lei pentru serviciile prestate către acesta (2 octombrie);
- se achită cu cec un furnizor pentru materialele achiziționate de la acesta în valoare de 3.000 lei (2 octombrie);
- se depune în cont, cu foaie de vărsământ, de către casiera unității suma de 5.000 lei (4 octombrie);
- se achită cu ordin de plată contravaloarea facturii furnizorului de energie electrică 2.000 lei (10 octombrie);
- se achită cu bilet la ordin contravaloarea facturii privind convorbirile telefonice în sumă de 1.500 lei (24 octombrie);
- se încasează cu cec contravaloarea facturii unui client al societății în sumă de 6.000 lei (30 octombrie).

Elementul patrimonial care reflectă majorarea sau diminuarea disponibilului din contul de la bancă al societății se regăsește în contabilitate în contul cu titlul „Conturi curente la bănci”, simbol 5121, care în reprezentare grafică va cuprinde la data de 30 octombrie următoarele:

D (debit)			5121 Conturi curente la bănci			C (credit)		
Data	Explicația operațiunii	Suma	Data	Explicația operațiunii	Suma	Data	Explicația operațiunii	Suma
1.10	Existent (sold inițial)	10.000	2.10	Plătit cu cec furnizorul „X”	3.000			
2.10	Încasat ordin de plată de la clientul „X”	2.500	10.10	Plătit cu ordin de plată furnizorul „Y”	2.000			
4.10	Depunere bancă cu foaie de vărsământ	5.000	24.10	Plătit cu bilet la ordin furnizorul „Z”	1.500			
30.10	Încasat cu cec clientul „K”	6.000						
	Rulaj în lună	13.500		Rulaj în lună	6.500			
	Total cumulat	23.500		Total cumulat	6.500			

Sold final debitor 17.000

Cele două părți ale contului separă creșterile de micșorări. Creșterile în cazul contului „Conturi la bănci în lei” sunt reprezentate de încasările cu ordin de plată sau cec, depunerile cu foi de vărsământ etc., în timp ce micșorările

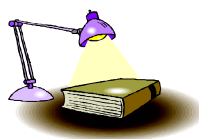


(diminuările), de plățile efectuate către furnizori cu diferite documente (ordin de plată, cec, bilet la ordin), ridicări de numerar etc. În exemplul de mai sus, creșterile de sume în contul „Conturi la bănci în lei” sunt de 13.500 lei și reprezintă rulajul debitor, iar diminuările de 6.500 lei și reprezintă rulajul creditor.

Total sume. Total obținut prin adunarea existentului inițial debitor cu rulajul debitor al unui cont reprezintă totalul sumelor debitoare (TSD), iar totalul rezultat din adunarea existentului inițial creditor cu rulajul creditor reprezintă totalul sumelor creditoare (TSC). Rezultă că noțiunea de total sume, ca element de analiză al contului, cuprinde existentul inițial și rulajele din perioada analizată. Dacă contul nu reflectă existentul inițial (soldul inițial) al unei structuri patrimoniale, deoarece aceasta apare pe parcursul activității, atunci totalul sumelor este egal cu rulajul contului.

În exemplul anterior, totalul sumelor debitoare este de 23.500 lei, iar totalul sumelor creditoare de 6.500 lei (totalul sumelor creditoare este egal cu rulajul creditor al contului). De menționat că, pentru toate conturile care reprezintă structuri patrimoniale de activ totalul sumelor debitoare și creditoare se determină identic cu cel prezentat în exemplul luat în discuție, în timp ce pentru conturile reprezentând structuri patrimoniale de pasiv totalul sumelor debitoare este egal cu rulajul debitor, iar totalul sumelor creditoare se determină prin adunarea la soldul inițial creditor a rulajului creditor.

Soldul este acel element al contului care arată starea la un moment dat a mijloacelor economice sau a surselor lor de proveniență pe care le reflectă, respectiv situația acestuia consemnată pe baza calculelor care le face asupra acelui element patrimonial. Soldul este un element static, de aceea se poate vorbi de două momente ale acestuia: când reflectă existentul anterior unor procese economice atunci poartă denumirea de **sold inițial** și când reflectă existentul la sfârșitul perioadei analizate poartă denumirea de **sold final**. Dacă contul reflectă mijloace economice, soldul inițial este debitor (SiD) și soldul final este tot debitor, iar dacă reflectă resurse economice, soldul inițial este creditor (SiC), iar soldul final este tot creditor.



3.3. Reguli de funcționare a conturilor

3.3.1. Necesitatea regulilor

Pentru determinarea regulilor de funcționare ale conturilor se pornește de la bilanț, deoarece bilanțul reflectă principiul dublei reprezentări a patrimoniului și deci în aceasta vom regăsi fiecare element patrimonial în cadrul egalității permanente



Activ – Datorii = Capitaluri proprii

În acest fel se crează premisele aplicării dublei înregistrări a operațiilor economice cu ajutorul conturilor.

Regulile de funcționare a conturilor urmează să stabilească precis partea din debit sau credit care înregistrează creșterile și micșorările elementului de activ sau de pasiv pe care îl reflectă.

Starea inițială a elementelor patrimoniale se regăsește în bilanț. Înseamnă că, pentru a obține conturile, ca instrument de lucru în contabilitatea curentă, trebuie să descompunem bilanțul în componentele sale, adică în conturile contabile ce reflectă fiecare element patrimonial.

Descompunerea bilanțului în conturi ne obligă să deschidem două feluri de conturi și anume: conturi pentru posturile din activul bilanțului, respectiv conturi pentru posturi din pasivul bilanțului.



Exemplu: Considerăm un bilanț inițial ca având următorul conținut:

Denumirea indicatorului	Sold
ACTIVE IMOBILIZATE	
• Clădiri	80.000
ACTIVE CIRCULANTE	
• Mărfuri	100.000
• Clienți	20.000
• Casa în lei	10.000
TOTAL ACTIVE	210.000
DATORII CE TREBUIE PLATITE INTR-O PERIOADA DE PÂNĂ LA UN AN	
• Credite bancare pe termen scurt	5.000
• Furnizori	15.000
• Salarii datorate personalului	
TOTAL DATORII	75.000
TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (K PROPRII)	135.000
CAPITAL SOCIAL VARSAT	101.000
REZERVE	
• Legale	9.000
REZULTATUL EXERCITIULUI (profit)	25.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII	135.000
TOTAL PASIV	210.000

descompunerea acestuia ne obligă la deschiderea unor conturi distincte pentru activul bilanțului, în care existentul din bilanț, adică soldul inițial, se înregistrează în partea stângă (debitul contului) și la deschiderea unor conturi distincte pentru pasivul bilanțului (datorii și capitaluri proprii) în care existentul din bilanț, adică soldul inițial, se înregistrează în partea dreaptă (creditul contului), după cum urmează:



- pentru conturile de activ din bilanț:

D	„Clădiri”	C	D	„Mărfuri”	C
Sold inițial			Sold inițial		
(Si) 80.000			(Si) 100.000		
D	„Clienți”	C	D	„Casa în lei”	C
Sold inițial			Sold inițial		
(Si) 20.000			(Si) 10.000		

- pentru conturile de pasiv din bilanț:

D	„Credite bancare term.scurt”	C	D	„Furnizori”	C
	Sold inițial			Sold inițial	
	(Si) 55.000			(Si) 5.000	
D	„Salarii personal”	C	D	„Capital social”	C
	Sold inițial			Sold inițial	
	(Si) 15.000			(Si) 101.000	
D	„Rezerve legale”	C	D	„Rezultatul exercițiului”	C
	Sold inițial			Sold inițial	
	(Si) 9.000			(Si) 25.000	

Se observă că în urma descompunerii, sumele din activul bilanțului au devenit sold inițial care s-au înscris în debitul contului atribuit fiecărui element (structuri) de mijloace economice, iar sumele din pasivul bilanțului au devenit sold inițial care s-au înscris în creditul atribuit fiecărui element de resurse economice (sursă de finanțare).

3.3.2. Reguli de funcționare privind soldul inițial

Din cele prezentate până aici rezultă prin generalizare:



Regula I de funcționare a conturilor, care se referă la *înregistrarea existenței elementelor patrimoniale la începutul perioadei de analiză* (exercițiului financiar):



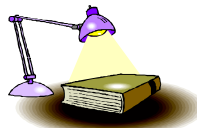
I. Conturile de activ (mijloace economice), după componența lor, înregistrează în debit existentul inițial (soldul inițial) preluat din bilanț, iar conturile de pasiv (resurse economice), în destinația lor, înregistrează în credit existentul inițial, preluat tot din bilanț.

D	Conturi de activ	C	D	Conturi de pasiv	C
	Existent inițial de mijloace în activul bilanțului = Sold inițial (SiD)			Existent inițial de resurse în pasivul bilanțului = Sold inițial (SiC)	
	Regula I			Regula I	

Operațiunile economice determină modificări continue ale mijloacelor economice și a resurselor lor de proveniență în sensul creșterii sau reducerii

lor. Creșterile și diminuările mijloacelor economice se vor reflecta cu ajutorul conturilor de activ (care formează activul patrimonial), iar creșterile și diminuările resurselor economice (surselor de finanțare a mijloacelor economice) vor fi reflectate cu ajutorul conturilor de pasiv (care formează pasivul patrimonial).

3.3.3. Reguli de funcționare privind operațiunile de creștere patrimonială



Regula a II-a de funcționare a conturilor are în vedere *operațiunile de majorare, creștere a elementelor patrimoniale*.



În bilanțul prezentat ca exemplu, elementul patrimonial „Mărfuri” este înscris cu valoarea de 100.000 lei fiind reflectat la descompunerea bilanțului în contul „Mărfuri”, cu sold inițial debitor (SiD) de 100.000 lei. Presupunem că ulterior unitatea cumpără de la furnizori mărfuri în valoare de 30.000 lei. Analizând operațiunea patrimonială produsă se constată că aceasta generează o creștere a valorii mărfurilor existente cu 30.000 lei, care se adaugă mărfurilor din stoc de 100.000 lei. Concomitent cu creșterea acestui element patrimonial constatăm că apare un raport cu un furnizor care generează o nouă obligație, adică o creștere a resurselor economice, care se adaugă la obligația inițială existentă de 5.000 lei. Influența operațiunii asupra posturilor din bilanț se poate exprima prin relația:

$$(A + x) - (D + x) = K \text{ proprii},$$

în care A = activ, D = datorii, C = capitaluri proprii, x – elementul patrimonial care se modifică. În exemplul nostru, ecuația patrimonială devine:

$$(A + \text{„Mărfuri”}) - (D + \text{„Furnizori”}) = K \text{ proprii}$$

adică în conturi: creșterea mărfurilor cu 30.000 lei se va înregistra în contul „Mărfuri” alături de existentul inițial, în timp ce creșterea obligației față de furnizori se va înregistra în contul „Furnizori” alături de obligația existentă de 5.000 lei.



II. Conturile de activ (mijloace economice) înregistrează în debit intrările, creșterile sau majorările, iar conturile de pasiv (resurse economice) înregistrează în credit intrările, creșterile sau majorările.

D

Conturi de activ

C

D

Conturi de pasiv

C

În cursul activității sunt înregistrate creșterile, majorările (RD)		În cursul activității sunt înregistrate creșterile, majorările (RC)
+		+
Regula II		Regula II

Conturile aplicației luată ca exemplu vor avea următoarele elemente:

D	„Mărfuri”	C	D	„Furnizori”	C
Si	100.000			Si	5.000
	30.000				30.000

Operațiunile economice nu produc însă numai creșteri ale elementelor patrimoniale ci și diminuări (scăderi) ale acestora.

3.3.4. Reguli de funcționare privind operațiunile de diminuare patrimonială



Regula a III-a de funcționare a conturilor se referă la *operațiuni care determină micșorarea (diminuarea, reducerea) elementelor patrimoniale*.

Continuând prezentarea modificărilor pe exemplul anterior să presupunem că unitatea achită la un moment dat o parte din datoria către furnizorii săi cu numerar în valoare de 8.000 lei. Operațiunea economică enunțată va determina modificări asupra structurii patrimoniale din bilanț „Casa”, reflectată de contul cu același nume care avea soldul inițial de 10.000 lei (înscris în activul bilanțului) și asupra structurii patrimoniale „Furnizori”, care avea un sold inițial de 5.000 lei și a suferit o modificare în sensul creșterii la operațiunea anterioară de 30.000 lei (deci obligațiile către furnizori sunt în total de 35.000 lei).



Achitarea cu numerar a datoriei către furnizori determină diminuarea numerarului din casieria unității, concomitent cu micșorarea cu aceeași valoare a datoriei către furnizorii societății. Aceasta se exprimă prin relația:

$$(A - x) - (D - x) = K_{\text{proprie}}$$

În exemplul nostru, ecuația patrimonială devine:

$$(A - \text{„Casa în lei”}) - (D - \text{„Furnizori”}) = K_{\text{proprie}}$$

adică în conturi: diminuarea valorii numerarului din casierie cu suma de 8.000 lei va fi înregistrată în contul „Casa în lei” (cont de mijloace economice), în timp ce diminuarea datoriei către furnizori cu aceeași valoare va fi înregistrată în contul „Furnizori” (cont de resurse economice). Aceste modificări nu se pot înregistra în cont alături de soldul inițial sau eventualele creșteri existente în debit în cazul conturilor de mijloace economice și nici alături de soldul inițial și creșterile existente în credit în cazul conturilor de resurse.

Pentru a putea face această demarcație se apelează la funcția de sistematizare a contului care face posibilă evidentierea în coloane separate a creșterilor și micșorărilor. Dacă prin regula a II-a se fixează locul unde se înregistrează creșterile, prin regula a III-a se stabilește locul unde se înregistrează diminuările în cadrul unui cont astfel:



III. Conturile de activ (mijloace economice) înregistrează în credit ieșirile, diminuările sau scăderile de substanță patrimonială, iar conturile de pasiv (resurse economice) înregistrează în debit ieșirile, diminuările, scăderile de drepturi și obligații patrimoniale.

D	Conturi de activ	C	D	Conturi de pasiv	C
		În cursul activității sunt înregistrate diminuările, micșorările (RC)		În cursul activității sunt înregistrate diminuările, micșorările (RD)	
		-		-	
		Regula III		Regula III	

Ținând cont de toate operațiunile economice de până acum din exemplul prezentat, conturile se vor prezenta astfel:

D	„Casa în lei”	C	D	„Furnizori”	C
Si	10.000	8.000	8.000	Si	5.000
					30.000

3.3.5. Reguli privind soldul final al conturilor



Periodic, în cursul desfășurării activității unei societăți comerciale, trebuie cunoscută starea elementelor patrimoniale. Starea la un moment dat a averii patrimoniale se stabilește tot pe baza bilanțului, ceea ce presupune recompunerea acestuia pe baza valorilor înregistrate în conturi într-un moment dat (la sfârșitul exercițiului financiar, la sfârșitu unui semestru, trimestru sau luni, la momentul fuzionării, lichidării, absorbției etc.).

Pentru a putea recompune bilanțul trebuie stabilită valoarea fiecărui cont, care exprimă averea patrimonială, valoare care se determină prin calcularea soldului final. Având determinate cele trei mărimi se poate determina existentul de la fiecare moment specificat mai sus prin calcularea soldului final. Acesta poate avea o valoare oarecare rezultatul din calcul, dar poate fi și balansat sau soldat, situație în care el nu poate fi luat în calcul la recompunerea bilanțului. Pentru a pune în echilibru cele două părți ale contului, soldul final se înscrie pe partea cea mai mică, cea a diminuărilor.



IV. Conturile de activ (mijloace economice) prezintă la sfârșitul perioadei de gestiune situația elementelor patrimoniale sub forma

soldului final debitor, iar conturile de pasiv exprimă drepturile și obligațiile existente sub forma soldului final creditor.

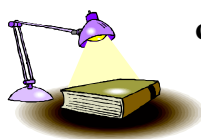
Soldul final se stabilește:

a) pentru conturile de activ:

$$\text{Sold inițial debitor (SiD)} + \text{Rulaj debitor (RD)} - \text{Rulaj creditor (RC)} = \text{Sold final debitor (SfD)}$$

b) pentru conturile de pasiv

$$\text{Sold inițial creditor (SiC)} + \text{Rulaj creditor (RC)} - \text{Rulaj debitor (RD)} = \text{Sold final creditor (SfD)}$$



D	Conturi de activ	C	D	Conturi de pasiv	C
	La sfârșitul exercițiului			La sfârșitul exercițiului	
	Sold final debitor (SfD)			Sold final creditor (SfC)	
	Regula IV			Regula IV	

Pentru conturile afectate de operațiunile economice din exemplul nostru soldurile finale se determină astfel:



D	„Mărfuri”	C	D	„Furnizori”	C
Si	100.000		8.000	Si	5.000
	30.000				30.000
RD	30.000	RC	8.000	RD	30.000
	SFD	130.000		SFC	27.000
D	„Casa în lei”	C			
Si	10.000	8.000			
RD	0	RC	8.000		
	SFD	2.000			

Bilanțul recompus în urma operațiunilor efectuate va lua în calcul soldurile finale calculate în conturi:

Bilanț

Denumirea indicatorului	Sold
ACTIVE IMOBILIZATE	
• Clădiri	80.000
ACTIVE CIRCULANTE	
• Mărfuri	130.000
• Clienți	20.000
• Casa în lei	2.000
TOTAL ACTIVE	232.000
DATORII CE TREBUIE PLATITE INTR-O PERIOADA DE PÂNĂ LA UN AN	55.000
• Credite bancare pe termen scurt	27.000
• Furnizori	15.000
• Salarii datorate personalului	
TOTAL DATORII	97.000
TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (K PROPRII)	135.000
CAPITAL SOCIAL VARSAT	101.000
REZERVE	
• Legale	9.000
REZULTATUL EXERCITIULUI (profit)	25.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII	135.000
TOTAL PASIV	232.000

Pe baza acestor reguli de funcționare a conturilor se definesc regulile sintetice generale de funcționare caracteristice conturilor de mijloace economice și a conturilor de resurse economice.

3.3.6. Reguli sintetice de funcționare ale conturilor



Regula sintetică de funcționare a conturilor de activ. Conturile de activ, care reflectă mijloace economice, încep să funcționeze prin a se debita, înregistrează în debit existentul inițial și creșterile ulterioare ale mijlocului economic și se creditează cu reducerile acestora. Soldul final poate fi numai debitor sau zero dacă contul este balansat.

Regula de funcționare a conturilor de pasiv. Conturile de pasiv, care reflectă resurse de formare a mijloacelor economice, încep să funcționeze prin creditare, înregistrează în credit existentul inițial și creșterile ulterioare ale resurselor economice și se debitează cu reducerile acestora. Soldul final poate fi creditor sau zero dacă contul este balansat.

D Conturi de activ C D Conturi de pasiv C

Încep să funcționeze prin a se debita			Încep să funcționeze prin a se credita
1. Existential (SiD)			1. Existential (SiC)
2. Creșterile (RD)			2. Creșterile (RC)
4. Sold final debitor (SFD)	3. Reduceri (RC)	3. Reduceri (RD)	4. Sold final creditor (SFC)

Functionarea conturilor de activ este opusă modului de funcționare a conturilor de pasiv tocmai datorită necesității realizării dublei reprezentări a patrimoniului realizată cu ajutorul bilanțului ($A - D = K$ proprii).



Sarcina de lucru 2

Descrieți regulile de funcționare ale conturilor.



3.4 Dubla înregistrare și corespondența conturilor

3.4.1. Noțiuni generale privind dubla înregistrare a operațiunilor economice



Orice operațiune economică produce în cadrul patrimoniului o dublă modificare, care poate avea loc în partea de activ sau pasiv a bilanțului ori în ambele părți ale acestuia. O operațiune produce modificarea concomitentă și cu aceeași sumă a cel puțin două elemente patrimoniale, deci a cel puțin două posturi din bilanț. Dacă operațiunea economică sau procesul economic modifică cel puțin două structuri patrimoniale reflectate în două posturi de bilanț și dacă fiecare post de bilanț este reflectat de un cont pentru înregistrările curente, rezultă că se utilizează pentru aceeași operațiune cel puțin două conturi care să reflecte suma modificată într-un post de bilanț sau altul. Prin aceasta se asigură efectuarea a două serii de calcule și anume fie calcule asupra modificării elementelor de activ, fie calcule asupra modificării structurilor de pasiv, fie calcule privind modificarea atât a elementelor de activ, cât și de pasiv.

Ținând cont de tipurile de modificări pe care le poate suporta bilanțul rezultă mai multe tipuri de operații care vor îmbrăca forma unor *raporturi între conturi*.

3.4.2. Corespondența conturilor



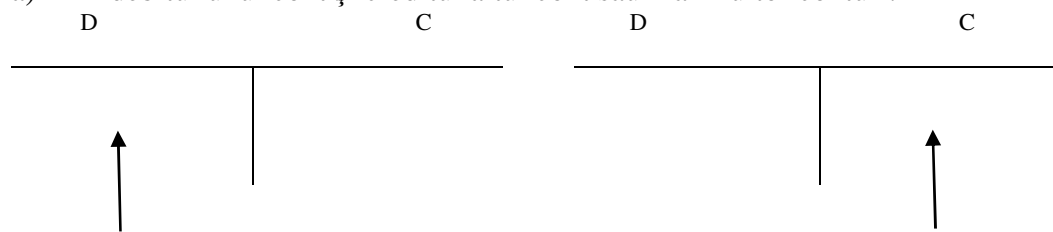
La înregistrarea unei operații economice, alegerea conturilor în care aceasta se va reflecta nu se face la întâmplare, ci este condiționată de natura operației economice și de natura modificărilor pe care le produce.

Natura operației economice (aprovizionarea, plata, încasarea, vânzarea etc.) ce urmează a se înregistra, conținutul ei economic determină o interdependență, o legătură de reciprocitate între conturile în care se va înregistra operațiunea respectivă.

Corespondența conturilor reprezintă legătura organică și logică, legătura reciprocă stabilită între conturi ca urmare a efectuării unei operații economice care trebuie să fie reflectată în contabilitate. Conturile între care se stabilește o asemenea legătură de reciprocitate poartă denumirea de **conturi corespondente**. Nici un cont nu poate funcționa decât în legătură cu alt cont sau cu mai multe conturi atunci când reflectă operații patrimoniale.

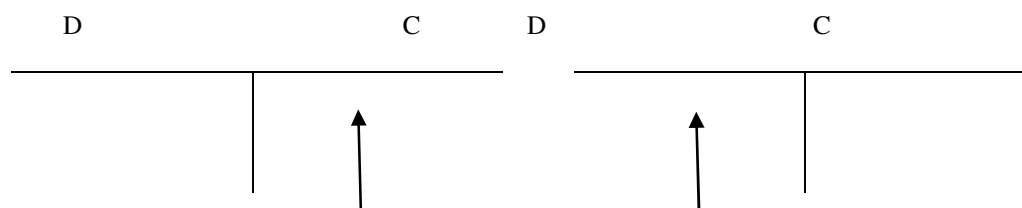
Regulile de funcționare stabilite pentru conturile de activ și de pasiv fac ca întotdeauna legătura dintre conturi să se manifeste fie ca o legătură între:

a) debitul unui cont și creditul altui cont sau mai multor conturi:



fie ca o legătură între:

b) creditul unui cont și debitul altului cont sau mai multor conturi



Semnul „=” în dubla înregistrare așezat între conturile corespondente unei operațiuni economice are semnificația că întotdeauna sumele înregistrate în conturile din stânga semnului sunt egale cu sumele înregistrate în conturile din dreapta acestuia. În acest fel, egalitatea bilanțieră devine și egalitate contabilă.

Înregistrarea simultană și la același nivel a unei operații singulare sau a unui grup de operații inseparabile, după caz, utilizând debitul sau creditul unuia sau mai multor conturi și invers, poartă denumirea de **înregistrare dublă**.

3.4.3. Tehnica contului



Poate fi sistematizată astfel:

1. A debita un cont înseamnă a înscrie o sumă în debitul lui, aceasta devenind sold inițial debitor sau sumă debitoare.
2. A credita un cont înseamnă a înscrie o sumă în creditul lui, aceasta devenind sold inițial creditor sau sumă creditoare.
3. Debitarea unui cont se face în corespondență cu creditarea, în valoare egală, a altui cont sau a mai multor conturi.
4. Creditarea unui cont se face în corespondență cu debitarea, cu aceeași valoare, a unuia sau mai multor conturi.
5. Utilizarea contului este determinată de existența sau apariția unei structuri patrimoniale.
6. Suma existentă într-un cont se numește sold. La începutul perioadei poartă denumirea de sold inițial, iar la sfârșitul perioadei se numește sold final.
7. Sumele înregistrate într-un cont, în cursul perioadei, poartă denumirea de rulaj: cele înscrise în debit formează rulajul debitor, iar cele înscrise în credit, rulaj creditor.
8. Soldul inițial plus rulajul formează totalul sumelor, și anume cele din debit = total sume debitoare, iar cele din credit = total sume creditoare.
9. Soldul este debitor dacă totalul sumelor debitoare este mai mare decât totalul sumelor creditoare. Soldul este creditor dacă totalul sumelor creditoare este mai mare decât totalul sumelor debitoare.
10. Soldul final al perioadei curente trebuie să fie egal cu soldul inițial al perioadei următoare.



Sarcina de lucru 3

Explicați dubla înregistrare a operațiunilor economice.



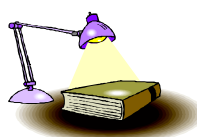
3.5 Planul general de conturi

3.5.1. Noțiuni generale privind clasificarea și sistemul de conturi



Natura diversă a materiei contabile obligă la numeroase clasificări. Una dintre acestea o reprezintă clasificarea conturilor. Deoarece contul este mijlocul de calcul al unei structuri patrimoniale, rezultă că **prin clasificarea conturilor se pun de acord mijloacele de înregistrare și calcul cu structurile posibil să apară și să se utilizeze într-un perimetru patrimonial.**

3.5.2. Clasificarea conturilor



În clasificarea conturilor **trebuie să primeze conținutul economic** al structurilor patrimoniale pe care le reflectă. După conținutul economic al structurilor patrimoniale pe care le reflectă conturile pot fi conturi de mijloace economice și conturi de resurse economice:

Conturi de mijloace economice

- Conturi de imobilizări
- Conturi de active circulante
- Conturi de cheltuieli etc.

Conturi de resurse economice

- Conturi de capitaluri
- Conturi de datorii
- Conturi de venituri etc.

3.5.3. Sistemul de conturi



Diversitatea materiei de înregistrat prin intermediul conturilor obligă la măsuri de sistematizare a acestora. Așa după cum s-a observat, gradul de cuprindere a unui cont este extrem de larg, fie că privim din punct de vedere a concentrării unui număr important de structuri în același cont, fie că privim din punct de vedere al detalierii până la obiectul singular de evidență (clădiri, mașină, sortiment, produs finit, unitate monetară etc.). Concentrarea sau detalierea structurilor patrimoniale în conturi trebuie să se facă după criterii unitare. Această sistematizare unitară se realizează prin planul de conturi.

Planul de conturi sistematizează instrumentele de calcul pe domenii de activitate. Potrivit specificului acestora astfel distingem:

- planul de conturi al agenților economici;
- planul de conturi al instituțiilor economice;
- planul de conturi al unităților bancare;
- planul de conturi al trezoreriei publice.

În cadrul acestora se aplică criterii unitare de sistematizare a structurilor patrimoniale, prin intermediul conturilor reflectând specificul de activitate al fiecărei unități patrimoniale.

În determinarea planurilor de conturi se pornește de la criteriul zecimal de grupare al structurilor patrimoniale conform fluxului de activitate. Pentru fiecare diviziune de structuri patrimoniale se creează macrodiviziuni sau microdiviziuni. Astfel, în sistemul contabil al agenților economici gruparea conturilor se face pe:

- clase, grupe, conturi;
- două circuite de activități;
- conturi sintetice de gradul I și gradul II;
- conturi de bilanț, conturi de rezultate;
- conturi în afara bilanțului și conturi de gestiune.

Denumirilor conturilor li se asociază un simbol cifric alcătuit după criterii bine determinate în vederea identificării mai rapide a acestora, astfel:

- **prima cifră** semnifică clasa de conturi,
- **a doua cifră** reprezintă grupa de conturi;
- **a treia cifră** nominalizează contul sintetic, adică noțiunea cea mai generală de lucru în contabilitate (structurile patrimoniale asociate conturilor cu simbol din trei cifre se regăsesc în contabilitate și admit înregistrarea existentului, apariția, micșorarea sau dispariția acestora. Aceste conturi se numesc conturi sintetice de gradul unu).
- **a patra cifră** delimitează contul sintetic de gradul doi.



Exemple:

- 1 – clasa „Conturi de capitaluri”
- 10 – grupa „Capital și rezerve”
- 101 – contul „Capital social”, cont sintetic de gradul I
- 1011 – contul „Capital subscris nevărsat”, cont sintetic de gradul II.

- 2 – clasa „Conturi de imobilizări”
- 21 – grupa de conturi „Imobilizări corporale”
- 211 – contul „Terenuri” (sintetic de gradul I)
- 2112 – contul „Amenajări de terenuri” (sintetic de gradul II)

- 3 – clasa „Conturi de stocuri și producție în curs de execuție”
- 30 – grupa „Stocuri de materii prime și materiale”
- 302 – contul „Materiale consumabile” (sintetic de gradul I)
- 3024 – contul „Piese de schimb” (sintetic de gradul II)

- 4 – clasa „Conturi de terți”
- 43 – grupa „Asigurări sociale, protecție socială și conturi asimilate”
- 431 – contul „Asigurări sociale” (sintetic de gradul I)
- 4311 – contul „Contribuția unității la asigurările sociale” (sintetic de gradul II)

- 5 – clasa „Conturi de trezorerie”
- 51 – grupa „Conturi la bănci”
- 512 – contul „Conturi curente la bănci” (gradul I)
- 5124 – contul „Conturi la bănci în valută” (gradul II)

- 6 – clasa „Conturi de cheltuieli”
- 65 – grupa „Alte cheltuieli de exploatare”
- 658 – contul „Alte cheltuieli de exploatare” (gradul I)
- 6581 – contul „Despăgubiri, amenzi și penalități” (gradul II)

- 7 – clasa „Conturi de venituri”

76 – grupa „Venituri financiare”

762 – contul „Venituri din investiții financiare pe termen scurt” (gradul I)

După cum se poate observa, nu în toate cazurile conturile sunt dezvoltate în conturi sintetice de gradul II. Peste această simbolizare convenită în planul de conturi, unitățile nu au dreptul să creeze alte conturi prin atribuirea unor simboluri noi. Pentru nevoile curente, unitățile pot aplica simbolizări în vederea dezvoltării în analitic a informațiilor și a evidenței. Conturile obținute se **numesc conturi analitice**. De exemplu: dacă contul „Furnizori” este simbolul 401 din planul de conturi, acesta este contul sintetic cu care se înregistrează mișcarea acestei structuri patrimoniale. Dezvoltările ulterioare prin extinderea simbolului cifric sunt specifice unității patrimoniale care utilizează acest cont pentru nevoile sale de înregistrare, astfel simbolul 401.00324 reprezintă codul acordat de unitate unui anumit furnizor în vederea identificării acestuia în masa furnizorilor.



N.B. Planul General de Conturi se găsește integral la sfârșitul manualului.

3.6 Analiza contabilă a operațiunilor economice

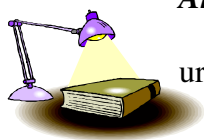
3.6.1. Analiza contabilă



Analiza contabilă este un demers logic prin care se cercetează fiecare operațiune în parte cu scopul de a se determina toate elementele necesare în vederea precizării conturilor corespondente debitoare și creditoare.

Analiza contabilă a unei operații economice constă în cercetarea amănunțită a acesteia, pe bază de documente, prin descompunerea ei în elemente componente, în vederea stabilirii modificărilor – creșteri sau micșorări – ce le produce asupra mijloacelor economice și a surselor de finanțare, a conturilor corespondente și a părții acestora – debit sau credit – în care urmează a se înregistra operația respectivă cu aceeași sumă.

3.6.2. Etapele analizei contabile



Analiza contabilă a fiecărei operațiuni economice parcurge următoarele **etape**:

1. Stabilirea naturii, respectiv a conținutului operațiunii economice care urmează a se înregistra (cumpărare, plată, încasare, vânzare etc.);
2. Determinarea modificărilor pe care le poate produce operațiunea economică în patrimoniul unității (creșteri sau diminuări valorice ale elementelor patrimoniale);
3. Stabilirea elementelor, respectiv a structurilor de activ și de pasiv care se modifică (ce mijloc economic sau ce sursă de finanțare se modifică);
4. Determinarea conturilor corespondente care reflectă elementele patrimoniale modificate;

5. Aplicarea regulilor de funcționare ale conturilor în vederea stabilirii contului care se debitează și a contului care se creditează și întocmirea, pe această bază, a formulei contabile.



Exemplu: Se achiziționează pe bază de factură stofă în valoare de 100.000 lei, de la un furnizor, cu plata la termen de 10 zile de la momentul cumpărării. Această operațiune economică pentru a putea fi transpusă în contabilitate va fi supusă analizei contabile conform etapelor enumerate anterior.

1. *Natura operațiunii:* intrare în patrimoniu de mijloace economice prin achiziționare de la altă unitate (societate comercială). Stofa este materie primă pentru unitatea cumpărătoare.

2. *Determinarea modificărilor în cadrul patrimoniului:* operațiunea este de creștere, de sporire a patrimoniului ca urmare a intrării (cumpărării) de materii prime. Cresc mijloacele economice (materile prime), dar și sursa lor de proveniență, respectiv obligațiile față de unitatea de la care s-au achiziționat, care se află în raportul juridic de furnizare a unui element cu substanță concretă. Crește un element de activ, dar și unul de pasiv (considerând că suntem în cursul activității; dacă am fi la începutul ei cele două elemente ar apare în patrimoniul unității). Ecuația caracteristică ar fi:

$$(A + x) - (D + x) = KP$$

- elementul material, poziția din activ, nominalizează natura mijlocului economic (stofa = materia primă = element de stocuri);
- sursa de proveniență a obligațiilor, poziția din pasiv, nominalizează resursa economică.

$$(A + \text{Materii prime}) - (D + \text{Furnizori}) = KP$$

$$(A + 100.000) - (D + 100.000) = KP$$

3. *Stabilirea elementelor, respectiv a structurilor de activ și de pasiv care se modifică:*

- în activ, structura patrimonială „materii prime”;
- în pasiv, structura patrimonială „furnizori”.

4. *Determinarea conturilor corespondente care reflectă elementele patrimoniale modificate:* substanța concretă înrată în patrimoniu este un element material care se calculează cu ajutorul contului de activ „Materii prime”, iar sursa de proveniență este preluată de resursa economică calculată cu ajutorul contului de pasiv „Furnizori”.

5. *Aplicarea regulilor de funcționare ale conturilor:* se aplică în acest caz regula sintetică de funcționare a conturilor pentru contul „Materii prime” – conturile de activ încep să funcționeze prin a se debita, înregistrând în debit existentul (nu este cazul) și creșterile datorate intrărilor (cazul de față) etc., contul „Materii prime” se va debita cu suma de 100.000 lei.

Se aplică apoi regula de funcționare a conturilor de pasiv pentru contul „Furnizori” – conturile de pasiv încep să funcționeze prin a se credita, înregistrând în credit existentul (nu este cazul) și creșterile datorate majorării surselor de obligații (cazul de față) etc., contul „Furnizori” se va credita cu suma de 100.000 lei. Obținem:

Contul „Materii prime”		Contul „Furnizori”	
Debit	Credit	Debit	Credit
100.000			100.000

3.6.3. Formula contabilă



Analiza contabilă ne impune să concepem o formă de prezentare grafică în care cele două structuri patrimoniale să fie puse față în față pentru a ilustra înregistrarea concomitentă și cu aceeași valoare a unei operațiuni economice, fenomen sau proces economic. Această formă de formula contabilă.

Formula contabilă este modalitatea de exprimare grafică, în conturi, a unei operațiuni economice, pe baza principiilor dublei reprezentări și a dublei înregistrări a patrimoniului.

Analiza contabilă, dubla înregistrare a operațiunilor economice și corespondența conturilor se concretizează prin formula contabilă.

Formula contabilă are următoarea **componență**:

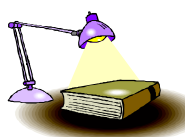
1. **semnul „=”** (egal), care reflectă efectuarea simultană a două serii de calcule;
2. **contul care se debitează**, așezat în stânga semnului egal;
3. **contul care se creditează**, așezat în dreapta semnului egal;
4. **suma**, care reflectă valoarea operațiunii economice.

Contul care se debitează	=	Contul care se creditează	Suma
(2)	(1)	(3)	(4)

Pe exemplul nostru, formula contabilă va fi:



„Materii prime”	=	„Furnizori”	100.000
(2)	(1)	(3)	(4)



Această structură a formulei contabile rezultă din următoarea demonstrație: dacă în locul semnului egal interalăm litera T, care, așa după cum s-a arătat anterior, reprezintă forma de lucru a contului, rezultă:

⇒ contul care se debitează se găsește în partea stângă a egalității datorită faptului că debitul apare în partea stângă a contului;

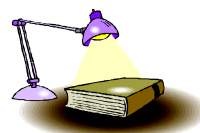
⇒ contul care se creditează se găsește în partea dreaptă a egalității, întrucât creditul este în partea dreaptă a contului.

Debit		Credit	
Materii prime	100.000	Furnizori	100.000



Multitudinea fenomenelor și proceselor economice conduc la redactarea unor multiple formule contabile atât din punct de vedere a conținutului, cât mai ales datorită caracterului repetabil al acestor fenomene și procese. Pentru aceasta, ele trebuie diferențiate unele de altele și, ca urmare, formulei contabile trebuie să i se adauge o serie de elemente noi de identificare, și anume: data de producere și explicația conținutului operației. În acest fel se obține articolul contabil.

3.6.4 Articolul contabil



Definiție

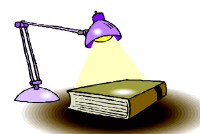
Articolul contabil este un instrument de lucru curent cu ajutorul căruia se identifică în timp și spațiu o modificare în structura patrimoniului produs de o operație sau un fenomen ori proces economic.



El cuprinde toate elementele care prezintă interes pentru contabilitate:

- 1-4 formula contabilă (cu cele 4 componente ale sale).
- 5 data efectuării înregistrării contabile;
- 6 explicația operațiunii economico-financiare;

Data articolului contabil este elementul prin care se precizează anul, luna și ziua în care a avut loc operația.



Explicația este aceea parte a articolului în care se redă prin cuvinte, în mod concis, operația analizată. Se consideră că o explicație este completă dacă conține toate elementele pentru a se putea repeta procesul de analiză contabilă. În cadrul ei se va menționa actul care justifică efectuarea operației și suma cu care urmează a se modifica fiecare cont.

Dacă avem în vedere numărul conturilor corespondente din care este format articolul contabil, atunci putem vorbi de articole contabile simple și articole contabile compuse.

Articolele contabile simple sunt acelea în care formula contabilă este formată dintr-un singur cont care se debitează și un singur cont care se creditează.

Articolul contabil simplu corespunde relației:

Data (5)	Contul care se debitează (2)	=	Contul care se creditează (3)	Suma (4)
Explicația (6)		(1)		



În exemplul de mai sus am lucrat cu un articol contabil simplu.

19.09.2010	Materii prime	=	Furnizori	100.000
(5)				
Achiziție	(2)	(1)	(3)	(4)
stofă				
(6)				

Articolele contabile compuse sunt acelea în care formula contabilă este formată dintr-un singur cont care se debitează și două sau mai multe conturi care se creditează, fie din două sau mai multe conturi care se debitează și un singur cont care se creditează.



În reprezentarea grafică a articolului contabil compus, pentru redarea celor două sau mai multe conturi care se creditează sau, după caz, care se debitează se folosește exprimarea „următoarele” și se notează cu semnul „%”. În acest caz, suma „următoarelor” conturi este egală cu totalul sumelor aferente fiecărui cont din categoria celor care se creditează respectiv, care se debitează. În acest caz, forma grafică a articolului compus este:

Data	Contul care se	=	%	Suma formată din
(5)	debitează		(următoarele)	sume parțiale
Explicația			Conturi care se	
(6)	(2)	(1)	creditează	(4)
			(3)	

respectiv:

Data	%	=	Contul care se	Suma formată
(5)	(următoarele)		creditează	din sume parțiale
Explicația	Conturi care se		(3)	
(6)	debitează	(1)		(4)
	(2)			



Exemple

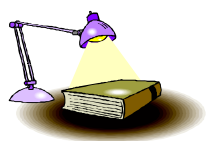
Pentru a exemplifica modelul unei formule contabile compuse presupunem următoarele exemple:

1. O unitate economică plătește din bancă 210.000 lei, din care unui furnizor 10.000 lei, iar pentru restituirea unui credit pe termen scurt 200.000 lei. Din analiza contabilă a operației de mai sus rezultă formula contabilă compusă (articolul contabil apare atunci când se completează și celelalte elemente cerute de această noțiune).

20.09.2010 (5)	%	=	Conturi curente la bănci	210.000
Achitat furnizor	Furnizori			10.000
Achitat rată credit	Credite bancare termen scurt			200.000
(6)	(2)	(1)	(3)	(4)

2. O unitate încasează cu numerar (în casierie) suma de 20.000 lei care reprezintă 12.000 lei încasați de la un client și 8.000 lei contravaloarea unui împrumut pe termen scurt acordat de bancă. Analiza contabilă ne conduce spre formula contabilă compusă:

29.09.2010 (5)	Casa în lei	=	%	20.000
Încasat client			Clienți	12.000
Încasat împrumut bancă			Credite bancare termen scurt	8.000
(6)	(2)	(1)	(3)	(4)



După scopul pentru care se întocmesc, articolele contabile pot fi curente și de stornare.

Articolele contabile curente sunt cele mai frecvente deoarece reflectă activitatea de exploatare, financiară sau extraordinară a unității.

Articolele contabile de stornare se folosesc pentru corectarea sau anularea unei operații anterioare efectuată greșit. Stornarea poate fi practică în două variante: varianta de stornare în negru (prin rulaj) și varianta de stornare în roșu.



Exemplu: Se primesc de la furnizori materiale consumabile de 3.500 lei, care însă se înregistrează eronat ca materiale de natura obiectelor de inventar:

19.09.2010	Materiale de natura obiectelor de inventar	=	Furnizori	3.500
Achiziție obiecte inventar				

Stornarea în negru se face prin inversarea formulei contabile eronate:

20.09.2010	Furnizori	=	Materiale de natura obiectelor de inventar	3.500
Stornare obiecte inventar				

Apoi se întocmește formula contabilă corectă, corespunzătoare operațiunii economice efectuate:

20.09.2010	Materiale	=	Furnizori	3.500
Achiziție	consumabile			
materiale				
consumabile				

Stornarea în roșu se face prin reluarea articolului contabil eronat, prin scrierea sumelor cu roșu (se folosește culoarea roșie) sau cu negru, dar în chenar 3.500 lei sau cu semnul (-), -3.500 lei:

20.09.2010	Materiale de natura	=	Furnizori	3.500
Stornare	obiectelor de			
obiecte	inventar			
inventar				

Apoi se întocmește formula contabilă corectă, corespunzătoare operațiunii economice efectuate:

20.09.2010	Materiale	=	Furnizori	3.500
Achiziție	consumabile			
materiale				
consumabile				



Sarcina de lucru 4

Efectuați înregistrările contabile a următoarelor operațiuni :

- 1.se cumpără mărfuri de la un furnizor (cu plata la termen) în valoare de 1.000 lei ;
- 2.se încasează 2.000 de lei de la un client cu numerar.





Rezumat

Contul este un procedeu de înregistrare, calcul și determinare a structurilor patrimoniale de la formele cele mai simple până la cele mai complexe, ce alcătuiesc masa patrimonială. El face posibilă înregistrarea, în contabilitate, în mod distinct, a fiecărui element patrimonial, deoarece fiecare structură poate fi transpusă într-un cont contabil cu care, mai apoi, să urmărească evoluția acesteia în sensul creșterii sau descreșterii.

În funcție de natura elementului reprezentat, conturile sunt de activ, de pasiv și bifuncționale. Regulile de funcționare a conturilor diferă în funcție de natura lor: conturile de activ, care reflectă mijloace economice, încep să funcționeze prin a se debita, înregistrează în debit existentul inițial și creșterile ulterioare ale mijlocului economic și se creditează cu reducerile acestora. Soldul final poate fi numai debitor sau zero dacă contul este balansat. Conturile de pasiv, care reflectă resurse de formare a mijloacelor economice, încep să funcționeze prin creditare, înregistrează în credit existentul inițial și creșterile ulterioare ale resurselor economice și se debitează cu reducerile acestora. Soldul final poate fi creditor sau zero dacă contul este balansat.



Teste de autoevaluare

1. Contul reprezintă:

- procedeul specific metodei contabilității care constă în cuantificarea și măsurarea în expresie valorică a mijloacelor materiale, creanțelor, obligațiilor, costurilor, veniturilor, rezultatelor financiare și a fiecărei operațiuni economice folosind prețurile și tarifele;
- procedeul specific metodei contabilității care reflectă existența și mișcarea fiecărui element patrimonial, ca efect al modificărilor produse de operațiile economice ce au loc într-o perioadă de gestiune (exercițiu financiar);
- procedeul specific metodei contabilității care evidențiază în expresie valorică, la un moment dat echilibrul dintre mijloacele economice și sursele lor de finanțare, precum și rezultatele obținute ca urmare a investiției, consumării și reproducției capitalului;
- procedeul specific metodei contabilității care asigură verificarea exactității înregistrărilor operațiilor economice în conturi, legătura dintre conturile sintetice și bilanț, legătura dintre conturile sintetice și conturile analitice, precum și centralizarea datelor contabilității curente.
- procedeul specific metodei contabilității care se bazează pe trecerea de la particular la general, de la simplu la compus, pentru a se ajunge la generalizare.

2. Planul general de conturi cuprinde:

- clase de conturi simbolizate cu o cifră și care sunt împărțite în grupe de conturi simbolizate cu două cifre;
- clase de conturi simbolizate cu o cifră;

- c) clase de conturi simbolizate cu o cifră și care sunt împărțite în conturi sintetice de gradul II simbolizate cu două cifre;
- d) clase de conturi simbolizate cu două cifre și care sunt împărțite în conturi sintetice de gradul I simbolizate cu patru cifre;
- e) nici un răspuns anterior nu este corect.

3. După funcția contabilă, conturile sunt:

- a) conturi sintetice;
- b) conturi de gestiune externă;
- c) conturi analitice;
- d) conturi de pasiv;
- e) conturi de activ;

4. Contul servește la înregistrarea:

- a) numai a structurilor patrimoniale de activ modificate de operațiunea economică ce a avut loc;
- b) numai a structurilor patrimoniale de pasiv modificate de operațiunea economică ce a avut loc;
- c) numai a cheltuielilor și veniturilor modificate de operațiunea economică ce a avut loc;
- d) tuturor elementelor patrimoniale modificate de operațiunea economică ce a avut loc;
- e) nici unul din răspunsurile de mai sus.

5. Formula contabilă este:

- a) o imagine fidelă asupra situației întreprinderii la sfârșitul exercițiului financiar;
- b) modalitatea de reflectare a modului de finanțare a mijloacelor economice și a gradului de exigibilitate a surselor de finanțare;
- c) o modalitate de reprezentare a mijloacelor economice ca avere concretă și a drepturilor de creanță ale întreprinderii;
- d) capacitatea fiecărui mijloc economic de a parcurge calea normală a ciclului de exploatare până la transformarea lui în bani;
- e) modalitatea de prezentare grafică a fiecărei operații economice în conturile corespondente, pe baza dublei înregistrări sub formă de egalitate valorică.

6. Ce este **dubla înregistrare**?

- a) reflectarea elementelor patrimoniale sub aspectul componenței și al destinației bunurilor economice, adică a substanței materiei a patrimoniului;
- b) reflectarea elementelor patrimoniale sub aspectul raporturilor de proprietate în cadrul cărora se procură și se gestionează bunurile economice, adică sub aspectul modului de dobândire al acestora, al drepturilor și obligațiilor ca expresie a raporturilor de proprietate;
- c) reflectarea unei continuități în ceea ce privește aplicarea regulilor și procedeele contabile, în evaluarea activelor și pasivelor, veniturilor și cheltuielilor, prezentarea situației patrimoniale și a rezultatelor.
- d) înregistrarea concomitentă și cu aceeași sumă a unei operații economice sau financiare în debitul unui cont și în creditul altui cont;

e) constă în aprecierea rezonabilă a faptelor astfel încât să se evite riscul transferului asupra viitorului, a incertitudinilor prezentului, incertitudini ce pot greva patrimoniul și rezultatele unității patrimoniale.

7. Ce semnifică următoarea formulă contabilă:

$$\begin{array}{rcccl} 5121 & = & 461 & - & 4.000 \\ +A & & -A & & \end{array}$$

- a) reflectarea creanței generată de c/v chiriei de primit;
- b) încasarea c/v chiriei lunare conform R.C.;
- c) încasarea c/v chiriei lunare și stingerea creanței;
- d) toate răspunsurile sunt corecte;
- e) nici un răspuns nu este corect.

8. Presupunem următoarea operație economică: “Se cumpără de la un furnizor mărfuri în valoare de 200.000 lei”. Care dintre variantele de mai jos prezintă analiza contabilă corectă a acestei operațiuni?

- a)
- | | | | | |
|------------|---|---|---|---------|
| Mărfuri” | A | + | C | 200.000 |
| Furnizori” | P | + | C | 200.000 |
- b)
- | | | | | |
|-------------|---|---|---|---------|
| Mărfuri” | A | + | D | 200.000 |
| “Furnizori” | P | + | D | 200.000 |
- c)
- | | | | | |
|-------------|---|---|---|---------|
| Mărfuri” | A | + | D | 200.000 |
| “Furnizori” | A | - | C | 200.000 |
- d)
- | | | | | |
|-------------|---|---|---|---------|
| Mărfuri” | A | + | D | 200.000 |
| “Furnizori” | P | + | C | 200.000 |
- e)
- | | | | | |
|------------|---|---|---|---------|
| Mărfuri” | P | - | D | 200.000 |
| Furnizori” | P | + | C | 200.000 |

Răspunsuri la întrebările din testele de autoevaluare

1.b; 2. a,b; 3. d,e; 4.d; 5.e; 6. d; 7. b; 8. d.

Bibliografie minimală



Crețu Carmen, Constandache Nicoleta, Roman Gianina, Gheonea Victoria (2010). *Bazele contabilității. Teorie, aplicații practice și teste grilă*. Galați: Editura Zigotto

Ristea Mihai, Dumitru Corina-Graziella (2009). *Bazele contabilității – Noțiuni de bază, probleme, studii de caz, teste grilă și monografie*. București: Editura Universitară

4. LUCRĂRI CONTABILE PERIODICE DE SINTEZĂ

Necesitatea și rolul lucrărilor contabile de sinteză	93
Balanța de verificare – lucrare contabilă de sinteză lunară	93
Situațiile financiare anuale	104
Rezumat	111
Teste de autoevaluare	112
Răspunsuri la întrebările din testele de autoevaluare	114
Lucrare de verificare	114
Bibliografie minimală	114

Obiective specifice:

La sfârșitul capitolului, vei avea capacitatea:

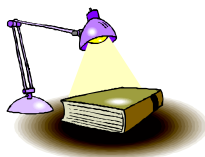


- să întocmești o balanță de verificare a conturilor în urma operațiunilor economice derulate de o societate comercială;
- să înțelegi transpunerea elementelor conturilor utilizate (solduri inițiale, rulaje, total sume și solduri finale) în balanța de verificare;
- să cunoști modul de întocmire a situațiilor financiare anuale;
- să argumentezi legătura dintre cele trei procedee specifice metodei contabilității – cont, balanță de verificare și bilanț.

Timp mediu estimat pentru studiu individual: 4 ore

4.1. Necesitatea și rolul lucrărilor contabile de sinteză

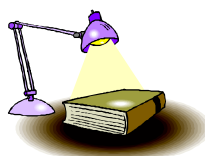
4.1.1. Aspecte introductive



Imaginea fidelă asupra poziției financiare și performanței activității unei societăți comerciale reprezintă obiectivul fundamental al contabilității. O sinteză asupra elementelor constitutive ale activității acesteia trebuie comunicată utilizatorilor care au nevoie și au dreptul la aceasta – acționari/asociați, manageri, investitori actuali și potențiali, salariați, băncile și alte instituții de credit, statul, furnizorii și clienții etc.

Această situație se realizează prin întocmirea unor documente financiare ce prezintă într-o manieră sintetică, fidelă, clară și completă, ansamblul aspectelor economico-financiare ale întreprinderii.

4.1.2 Clasificarea lucrărilor contabile de sinteză



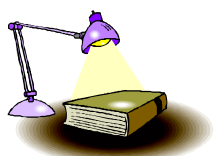
Documentele de sinteză pun în evidență, cu ajutorul unor indicatori sintetici, sub forma recapitulațiilor și centralizărilor, totalitatea aspectelor care pot conduce la formularea unei judecăți asupra patrimoniului, situației financiare și rezultatelor întreprinderii.

Aceste documente au purtat în timp diferite denumiri: dare de seamă, calcule periodice de sinteză, documente de sinteză și raportare financiar-contabilă, conturi anuale, situații financiare.

Conform reglementărilor românești, lucrările contabile periodice de sinteză sunt - **balanța de verificare**, care se întocmește lunar;

- **situațiile financiare**, care se întocmesc anual, care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare, performanței financiare, fluxurilor de trezorerie și a celorlalte informații referitoare la activitatea desfășurată. Tot în cadrul situațiilor financiare se înscriu și „**raportările semestriale ale agenților economici**” care sunt reglementate prin normele metodologice ale Ministrului de Finanțe.

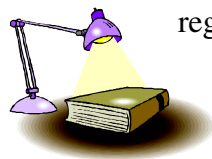
4.2 Balanța de verificare – lucrare contabilă de sinteză lunară



Definiție

Balanța de verificare este procedeul specific metodei contabilității, respectiv un tablou care cuprinde toate conturile implicate de operațiunile economice ale unității patrimoniale, așezate în ordinea crescătoare a simbolurilor acestora, cu ajutorul căruia sunt centralizate informațiile privind contabilitatea curentă a întreprinderii și se verifică exactitatea preluărilor de sume, a calculelor efectuate și a altor tipuri de prelucrări privind informația contabilă. Este în același timp și un document care servește la întocmirea bilanțului contabil.

4.2.1 Conținutul balanței de verificare



Balanța de verificare cuprinde pentru toate conturile unității patrimoniale, de regulă, următoarele elemente:

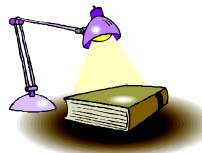
- ✓ simbolul și denumirea conturilor, în ordinea din planul de conturi;
- ✓ soldurile inițiale debitoare și creditoare;
- ✓ rulajele debitoare și creditoare;
- ✓ totalul sumelor debitoare și creditoare;
- ✓ soldurile finale debitoare și creditoare.

Cu ajutorul balanței de verificare se verifică corelațiile dintre egalitățile generate de dubla înregistrare a operațiilor patrimoniale în contabilitate, respectiv:

- concordanța dintre totalul înregistrărilor din registrul jurnal și totalul rulajelor debitoare și totalul rulajelor creditoare din balanță;
- concordanța dintre totalul soldurilor finale debitoare și creditoare din cartea mare și totalul soldurilor debitoare și creditoare din balanță.

Balanța de verificare se întocmește atât pentru conturile sintetice cât și pentru cele analitice; pentru conturile analitice se poate întocmi numai situația soldurilor. Prin intermediul balanței de verificare analitice se legătura concordanța dintre conturile sintetice și conturile analitice.

4.2.2. Funcțiile balanței de verificare



Ca orice procedeu contabil, balanța de verificare îndeplinește o serie de funcții, și anume:

1. Funcția de verificare a exactității înregistrării operațiunilor economice presupune:

- controlul și identificarea erorilor înregistrate în conturi prin intermediul egalităților valorice existente în cadrul balanței de verificare;
- determinarea nerespectării principiului dublei înregistrări, trecerea eronată a sumelor în Registrul Jurnal sau în Registrul Cartea Mare;
- determinarea situației în care au fost calculate greșit rulajele, totalul sumelor sau soldurile finale ale conturilor sau preluate eronat în balanță;

2. Funcția de centralizare a existenței, mișcărilor și transformărilor elementelor patrimoniale. Prin intermediul balanței de verificare se cunosc toate modificările care au avut loc în structura și volumul fiecărui element patrimonial, se prezintă rezultatele financiare etc.

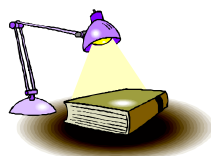
3. Funcția de legătură dintre conturile sintetice și cele analitice constă în întocmirea unor balanțe de verificare ale conturilor analitice pentru fiecare cont sintetic (care se desfășoară pe conturi analitice). Astfel, se controlează concordanța care trebuie să existe între contul sintetic și conturile sale analitice (de exemplu: între valoarea contului 437 „Ajutor de șomaj” care trebuie să cumuleze valorile înscrise în conturile 4371 „Contribuția unității la fondul de șomaj” și 4372 „Contribuția personalului la fondul de șomaj”).

4. Funcția de legătură dintre conturile sintetice și bilanț. Informațiile necesare pentru întocmirea bilanțului contabil sunt furnizate de balanța de verificare a conturilor sintetice. Aceste informații sunt prelucrate și grupate potrivit necesităților de întocmire a bilanțului.

5. Funcția de analiză a activității economice. Pe parcursul exercițiului financiar, deci între două bilanțuri, balanța de verificare este singurul document

care oferă posibilitatea analizei situației economico-financiare a firmei. Această analiză are anumite limite comparativ cu analiza realizată pe baza bilanțului contabil.

4.2.3. Clasificarea bilanțelor de verificare

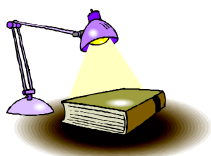


Balanța de verificare se prezintă în variantele:

- balanță de verificare cu o serie de egalități;
- balanță de verificare cu două serii de egalități;
- balanță de verificare cu trei serii de egalități;
- balanță de verificare cu patru serii de egalități.

Balanța de verificare cu o serie de egalități preia totalul sumelor debitoare și creditoare ale fiecărui cont din cartea - mare verificând egalitatea:

Total sume debitoare $\sum TSD$	=	Total sume creditoare $\sum TSC$
------------------------------------	---	-------------------------------------



Balanța de verificare cu două serii de egalități îmbină cele două variante ale balanței de verificare cu o singură serie de egalități și de aceea se mai numește și *balanța totalurilor sumelor și a soldurilor*.

Acest tip de balanță de verificare realizează verificarea următoarelor serii de egalități:

1. Total solduri inițial debitoare $\sum Si D$	=	Total solduri inițial creditoare $\sum Si C$
---	---	---

2. Total rulajelor debitoare $\sum R_c D$	=	Total rulaje creditoare $\sum R_c C$
--	---	---

3. Total soldurilor finale debitoare $\sum Sf D$	=	Total soldurilor finale creditoare $\sum Sf C$
---	---	---

Balanța de verificare cu patru serii de egalități este cea mai completă deoarece verifică toate egalitățile astfel:

1. Total sume debitoare din balanța precedentă $\sum S_0 D$	=	Total sume creditoare din balanța precedentă $\sum S_0 C$
--	---	--

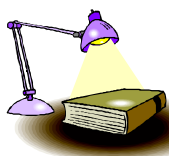
2. Total rulaje curente debitoare $\sum R_c D$	=	Total rulaje curente creditoare $\sum R_c C$
---	---	---

3. Total sume debitoare $\sum S_c D$	=	Total sume creditoare $\sum S_c C$
---	---	---------------------------------------

4. Total solduri finale debitoare $\sum Sf D$	=	Total solduri finale creditoare $\sum Sf C$
--	---	--

Unitatea _____									
Balanță de verificare									
întocmită la _____									
Simbol cont	Denumirea conturilor	Solduri inițiale		Rulaže curente		Total sume		Solduri finale	
		Debit.	Credit	Debit.	Credit	Debit.	Credit.	Debit.	Credit

4.2.4. Întocmirea balanței de verificare



Balanța de verificare se întocmește lunar în scopul verificării exactității înregistrării operațiunilor economice în conturi, iar la 31.12. și pentru întocmirea bilanțului contabil.

În vederea întocmirii balanței de verificare se procedează la efectuarea următoarelor operațiuni:

- se trec sumele operațiunilor economice efectuate din Registrul Jurnal în fișele de cont (Registrul Cartea Mare) care au fost implicate în aceste operațiuni;
- se calculează elementele conturilor, respectiv rulaže, total sume și solduri finale;
- se transpun datele din conturi (fișe) în formularul de balanță de verificare;
- se adună coloanele balanței și se verifică egalitățile dintre coloanele perechi.



Exemplificarea modului de întocmire

La o societate comercială situația elementelor patrimoniale se prezenta la 01.01.2010 după cum urmează:

Bilanț contabil

de deschidere la 01.01.2010

Denumirea indicatorului	Sold
ACTIVE IMOBILIZATE	
• Clădiri	80.000
ACTIVE CIRCULANTE	
• Mărfuri	100.000
• Clienți	20.000
• Casa în lei	10.000
TOTAL ACTIVE	210.000
DATORII CE TREBUIE PLATITE INTR-O PERIOADA DE PÂNĂ LA UN AN	
• Credite bancare pe termen scurt	5.000
• Furnizori	15.000
• Salarii datorate personalului	
TOTAL DATORII	75.000
TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (SN)	135.000
CAPITAL SOCIAL VARSAT	101.000
REZERVE	

• Legale	9.000
REZULTATUL EXERCITIULUI (profit)	25.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII	135.000

Pe parcursul lunii ianuarie 2010 au loc următoarele operațiuni:



1. pe data de 6.01.2010 se încasează cu numerar creanțele de la clienții în valoare de 15.000 lei;
2. pe data de 12.01.2010 se cumpără mărfuri de la un furnizor în valoare de 23.000 lei;
3. se achită o parte din datoriile către furnizori în valoare de 10.000 lei cu numerar, pe data de 20.01.2010;
4. se reportează profitul exercițiului 2009 pe data de 31.01.2010;
5. se achită drepturile salariale în valoare de 9.000 lei, o parte din salarii neprezentându-se pentru ridicarea drepturilor, astfel că 6.000 lei se trec la categoria „Drepturi de personale neridicate”, pe data de 31.01.2010.

Înregistrarea operațiunilor enunțate mai sus (efectuând și analiza contabilă):

1.	5311 „Casa în lei”	A	+	D	15.000	
	4111 „Clienți”	A	-	C	15.000	

5311 „Casa în lei” = 4111 „Clienți” 15.000

2.	371 „Mărfuri”	A	+	D	23.000	
	401 „Furnizori”	P	+	C	23.000	

371 „Mărfuri” = 401 „Furnizori” 23.000

3.	401 „Furnizori”	P	-	D	10.000	
	5311 „Casa în lei”	A	-	C	10.000	

401 „Furnizori” = 5311 „Casa în lei” 10.000

4.	1171 „Rezultatul reportat”	P	+	C	25.000	
	121 „Profit și pierdere”	B (P)	-	D	25.000	

121 „Profit și pierdere” = 1171 „Rezultatul reportat” 25.000

5.	421 „Personal – salarii datorate”	P	-	D	15.000	
	5311 „Casa în lei”	A	-	C	9.000	
	426 „Drepturi de personal neridicate”	P	+	C	6.000	

421 „Personal – salarii datorate” = % 15.000

5311 „Casa în lei” 9.000

426 „Drepturi de personal neridicate” 6.000



Operațiunile analizate și înregistrate se înscriu în Registrul Jurnal:

Unitatea _____				Nr.pagină.....			
Registrul – Jurnal							
Nr. crt.	Data înreg.	Documentul (fel, număr, data)	Explicația operațiunii	Simbol conturi		Sume	
				Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
1	2	3	4	5	6	7	8
1	6.01.10	Chit.1239/6.01.10	Încasare client	5311	4111	15.000	15.000
2	12.01.10	FF.2341212/ 12.01.10	Achiziție mărfuri	371	401	23.000	23.000
3	20.01.10	Chit.456789 /20.01.10	Plata furnizor	401	5311	10.000	10.000
4	31.01.10	Proces verbal asociați	Reportat profit 2005	121	1171	25.000	25.000
5	31.01.10	Rest plata stat salarii	Achitat salarii	421	% 5311 426	15.000	9.000 6.000
6	31.01.10	Total	-	-	-	88.000	88.000



Se deschid „T”-urile conturilor, începând cu cele existente în bilanțul de deschidere și se continuă cu cele care apar în pus ca urmare a operațiunilor economice desfășurate; se transpun sumele din înregistrări și apoi, se calculează elementele conturilor (rulaje, total sume, solduri finale):



D		212 “Construcții”	C
Si	80.000		-
	-		-
RD	-	RC	-
TSD	80.000	TSC	-
		SFD	80.000

D		371 “Mărfuri”	C
Si	100.000		-
(2)	23.000		-
RD	23.000	RC	-
TSD	123.000	TSC	-
		SFD	123.000

D		4111 “Clienți”	C
Si	20.000	(1)	15.000
	-		-
RD	-	RC	15.000
TSD	20.000	TSC	15.000
		SFD	5.000

D		5311 “Casa în lei”	C
Si	10.000	(3)	10.000
(1)	15.000	(5)	9.000
RD	15.000	RC	19.000
TSD	25.000	TSC	19.000
		SFD	6.000

D		5191 “Credite bancare t.scurt”	C
	-	Si	55.000
	-		-
RD	-	RC	-
TSD	-	TSC	55.000
SFC	55.000		

D		401 “Furnizori”	C
(3)	10.000	Si	5.000
		(2)	23.000
RD	10.000	RC	23.000
TSD	10.000	TSC	28.000
SFC	18.000		

D		421 “Personal – salarii datorate”	C
(5)	15.000	Si	15.000
RD	15.000	RC	-
TSD	15.000	TSC	15.000
SFC	-		

D		1012 “Capital social”	C
	-	Si	101.000
RD	-	RC	-
TSD	-	TSC	101.000
SFC	101.000		

D	1061 "Rezerve legale"	C
-	Si	9.000
-		-
RD	-	RC
		-
TSD	-	TSC
		9.000
SFC	9.000	

D	121 "Rezultatul exercițiului"	C
(4)	25.000	Si
	-	-
RD	25.000	RC
		-
TSD	25.000	TSC
		25.000
SFC	-	

D	1171 "Rezultatul reportat"	C
-	(4)	25.000
RD	-	RC
		25.000
TSD	-	TSC
		25.000
SFC	25.000	

D	426 "Drepturi neridicate"	C
-	(5)	6.000
RD	-	RC
		6.000
TSD	-	TSC
		6.000
SFC	6.000	



Se întocmește bilanța de verificare a conturilor cu patru serii se egalități la 31.01.2010, constantându-se următoarele:

- dacă fiecare cont prezintă în dinamică starea inițială, modificările și starea finală a fiecărei structuri patrimoniale, bilanța de verificare preia numai anumite elemente (sold inițial, rulaje debitoare și creditoare, total sume debitoare și creditoare, solduri finale) pentru fiecare structură, oferind o imagine „orizontală”, relativ dinamică, a stării patrimoniului.

- conturile se înscriu în bilanța de verificare în ordinea crescătoare a simbolului lor;

- există o strânsă legătură între bilanța de verificare a conturilor și Registrul-Jurnal, deoarece totalul Registrului trebuie să fie egal cu coloanele reprezentând rulaje debitoare și creditoare din bilanță (în exemplul nostru – 88.000 lei); acest aspect reprezintă în același timp și o „cheie de control” privind corecta întocmire a bilanței;

- întocmirea corectă a bilanței presupune egalitate între seriile sale, respectiv soldurile inițiale debitoare trebuie să fie egale cu soldurile inițiale creditoare, rulajele debitoare trebuie să fie egale cu rulajele creditoare, total sume debitoare egale cu total sume creditoare, iar soldurile finale debitoare trebuie să fie egale cu soldurile finale creditoare;

- soldurile finale ale conturilor pe care le conține bilanța de verificare servesc la întocmirea bilanțului contabil.

Balanța de verificare

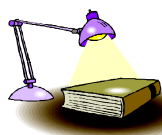
întocmită la 31.01.2010

Cont	Denumirea contului	Tip	Solduri la 1 ianuarie		Rulaj în luna total		Total sume		Solduri finale	
			Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
1012	Capital social varsat	P	0	101.000	0	0	0	101.000	0	101.000
1061	Rezerve legale	P	0	9.000	0	0	0	9.000	0	9.000
1171	Rezultatul reporat	B	0	0	0	25.000	0	25.000	0	25.000
121	Profit și pierdere	B	0	25.000	25.000	0	25.000	25.000	0	0
212	Construcții	A	80.000	0	0	0	80.000	0	80.000	0
371	Marfuri	A	100.000	0	23.000	0	123.000	0	123.000	0
401	Furnizori	P	0	5.000	10.000	23.000	10.000	28.000	0	18.000
4111	Clienți	A	20.000	0	0	15.000	20.000	15.000	5.000	0
421	Personal – salarii datorate	P	0	15.000	15.000	0	15.000	15.000	0	0
426	Drepturi de personal neridicate	P	0	0	0	6.000	0	6.000	0	6.000
5191	Credite bancare termen scurt	P	0	55.000	0	0	0	55.000	0	55.000
5311	Casa în lei	A	10.000	0	15.000	19.000	25.000	19.000	6.000	0
	Total lista	-	210.000	210.000	88.000	88.000	298.000	298.000	214.000	214.000

Bilanț contabil
întocmit la 31.01.2010

Denumirea indicatorului	Sold
ACTIVE IMOBILIZATE	
• Clădiri	80.000
ACTIVE CIRCULANTE	
• Mărfuri	123.000
• Clienți	5.000
• Casa în lei	6.000
TOTAL ACTIVE	214.000
DATORII CE TREBUIE PLATITE INTR-O PERIOADA DE PÂNĂ LA UN AN	
• Credite bancare pe termen scurt	55.000
• Furnizori	18.000
• Drepturi de personal neridicare	6.000
TOTAL DATORII	79.000
TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (SN)	135.000
CAPITAL SOCIAL VARSAT	101.000
REZERVE	
• Legale	9.000
REZULTATUL REPORTAT (profit)	25.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII	135.000

4.2.5. Erori de înregistrare identificate cu ajutorul balanței de verificare



Balanța de verificare a conturilor servește la depistarea erorilor de înregistrare contabilă, atunci când nu există egalitate valorică între seriile sale. Aceste erori se pot împărți în două categorii:

1. erori de înregistrare contabilă identificate ca urmare a lipsei unor egalități valorice din cadrul balanței de verificare a conturilor. Din această categorie fac parte:

- erori de înregistrare a sumelor în formulele contabile din evidența cronologică (mai ales la formulele contabile compuse);
- erori de înregistrare în evidența sistematică (preluarea sumelor din Registrul-Jurnal în Registrul Cartea-Mare);
- erori de calcul a elementelor valorice ale conturilor (a rulajelor, totalurilor sau soldurilor finale în Registrul Cartea-Mare);
- erori de întomire prpru-zisă a balanței de verificare (adunarea greșită a totalurilor pe coloane; preluarea incorectă a valorilor din evidența sistematică etc.).

Aceste erori apar cel mai des în condițiile înregistrării manuale a operațiunilor economice, iar identificarea și înlăturarea lor se realizează în ordinea inversă a celei în care s-au desfășurat lucrările de întocmirea a balanței de verificare.

2. erori de înregistrare contabilă care pot fi identificate prin lipsa unor corelații valorice din cadrul balanței de verificare șah a conturilor sintetice și a balanțelor de verificare ale conturilor analitice. Din această categorie fac parte:

- omisiunile de înregistrare contabilă, adică operațiuni economice care au rămas neînregistrate în contabilitatea curentă și care sunt depistate ca urmare a



sesizărilor primite de la partenerii unității în legătură cu operațiile economice respective;

- erori de compensație, datorate transcrierii greșite a unor sume din documente în Registrul-Jurnal sau din acesta în Registrul Cartea-Mare. Aceste erori sunt identificate ca urmare a soldurilor sau rulajelor nefirești constatate la unele conturi sau ca urmare a sesizărilor primite de la terți;

- erori de imputație, datorate transcrierii eronate a unor sume în debitul sau creditul unor conturi care nu corespund conținutului economic al operațiunii;

- erori de înregistrare în evidența cronologică, datorită înregistrării unor operațiuni economice de două ori, debitarea și creditarea greșită a unor conturi, stabilirea greșită a unor conturi corespondente etc. Aceste erori pot fi identificate cu ajutorul fi identificate cu ajutorul balanței de verificare șah, care pe lângă egalitățile valorice, redă și corespondența conturilor. Astfel, se determină nu există corespondențele între anumite conturi, precum și erorile de compensație și pe cele de imputație.

De menționat că numai cu ajutorul balanței șah sintetic și a balanțelor de verificare a conturilor analitice se pot determina erorile menționate mai sus. În cazul utilizării balanței cu două, trei sau patru serii de egalități obișnuite, aceste erori nu pot fi determinate.



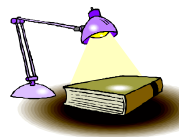
Sarcina de lucru 1

Redactează un text de 10-12 rânduri în care să explici cum se întocmește balanța de verificare a conturilor.



4.3. Situațiile financiare anuale

4.3.1. Pregătirea întocmirii situațiilor financiare anuale



Întocmirea situațiilor financiare reprezintă un amplu proces care se concretizează într-un șir de lucrări, unele dintre ele având caracter pregătitor (preliminar), iar altele reprezentând întocmirea propriu-zisă.

Lucrările pregătitoare au rolul de a verifica, de a efectua înregistrări de sfârșit de exercițiu financiar și de a centraliza datele, asigurând reflectarea cât mai fidelă a situației economico-financiare a firmei. Ele sunt efectuate de către personalul anajat, cu calificare în domeniu sau de către conducătorul compartimentului financiar-contabil.



În cadrul acestor lucrări pregătitoare se cuprind:

1. **verificarea înregistrării corecte a operațiunilor economice în conturi** urmărește dacă s-au întocmit documentele justificative pentru toate operațiunile economice ale exercițiului financiar avut în vedere și dacă aceste documente au fost înregistrate în totalitate în evidența contabilă. Această verificare este pe de o parte formală și se realizează parcurgând sumar situația conturilor sintetice și analitice, mai ales a soldurilor inițiale și a rulajelor lor, iar pe de altă parte de fond, verificându-se legalitatea și sinceritatea datelor înregistrate în conturi. Această din urmă verificare este mai profundă și vizează calitatea datelor contabile.
2. **verificarea concordanței dintre contabilitate și evidența operativă și dintre contabilitatea sintetică și cea analitică** are în vedere că pentru unele elemente patrimoniale se conduce și o evidență operativă, fiind astfel necesar să se asigure o deplină concordanță între aceasta și contabilitatea analitică sau sintetică în vederea elaborării situațiilor financiare.

Se pot depista astfel erori în conducerea evidenței operative, a evidenței analitice sau sintetice ori concomitent în evidența operativă și contabilitate. În această situație verificările se succed în ordinea inversă a operațiilor de înregistrare.

Verificarea concordanței dintre contabilitatea sintetică și cea analitică urmează verificării dintre evidența operativă și contabilitatea analitică și are ca scop asigurarea unor informații contabile exacte în cadrul conturilor sintetice. Se urmărește concordanța dintre totalul rulajelor a conturilor sintetice și conturilor analitice corespunzătoare.

În acest scop se pot folosi mai multe metode: întocmirea de balanțe analitice pentru acele conturi sintetice care se dezvoltă în analitic sau folosirea în cazul formei de înregistrare contabilă „pe jurnale”, a jurnalelor auxiliare care au coloane distincte pentru conturi analitice, ale căror sume totalizate se confruntă cu sumele conturilor sintetice.

3. **întocmirea balanței de verificare primară**

Prin intermediul balanței se realizează centralizarea și controlul sumelor înregistrate în conturi. Se pot descoperi astfel eventuale erori care au dus la dezechilibrul valoric al coloanelor balanței și implicit în debitul sau creditul conturilor. În această balanță preliminară figurează cu sold atât conturile din

clasa cheltuielilor, cât și a veniturilor, întrucât rezultatul brut al exercitiului nu este încă stabilit.

4. **inventarierea generală a patrimoniului**, înaintea întocmirii situațiilor financiare, se efectuează deoarece datele cuprinse în balanță nu sunt în întotdeauna în concordanță cu ceea ce este și în realitate. De regulă, între datele balanței și situația faptică apar diferențe sau nepotriviri. Rezultatele inventarierii se stabilesc prin compararea datelor înscrise în listele de inventariere cu cele din contabilitate, respectiv evidența tehnic-operativă. Pentru elementele patrimoniale la care se constată deprecieri se întocmesc liste separate și, în contabilitate, se înregistrează un provizion în cazul depreciilor reversibile sau o amortizare suplimentară în situația depreciilor ireversibile.

5. **contabilizarea operațiunilor de regularizare** se referă la înregistrarea diferentelor constatate cu ocazia inventarierii. În acest scop, în Registrul-Jurnal vor fi redactate operațiuni referitoare la plusuri și minusuri de inventar.

6. **determinarea rezultatului contabil** presupune închiderea conturilor de venituri și de cheltuieli ale perioadei curente, conținute în structura claselor 6 și 7, prin intermediul contului 121 „Profit și pierdere”. Astfel se determină rezultatul contabil sau profitul contabil ca diferență între creditul și debitul contului 121. Dacă diferența este pozitivă, firma a obținut profit, iar dacă este negativă s-au obținut pierderi. Profitul contabil este considerat în cadrul Standardelor Internaționale de Contabilitate ca fiind „profitul net sau pierderea aferentă unei perioade înainte de scăderea cheltuielilor cu impozitul”.



7. **determinarea profitului impozabil și a impozitului pe profit**

Profitul impozabil se determină adăugând sau diminuând din profitul contabil, determinat anterior, o serie de elemente și anume: cheltuielile nedeductibile (cheltuieli cu impozitul pe profit, cheltuieli cu amenzi, despăgubiri, penalități, cheltuieli cu sponsorizări, diurne peste limita prevăzută de lege, alte cheltuieli nedeductibile fiscal), deducerile fiscale (rezerva legală, dividende primite, venituri rezultate din anularea provizioanelor etc.) și pierderile înregistrate în exercițiile precedente și reportate în exercițiul curent, care trebuie acoperite, după formula:

$P_i = P_c + Ch_n - D_f - P_{fr}$, unde:

P_i – Profit impozabil sau pierdere fiscală

P_c – Profit contabil

Ch_n – cheltuieli nedeductibile fiscale

D_f – deduceri fiscale

P_{fr} – pierderi din exercițiile precedente reportate

O dată determinat profitul impozabil se poate calcula și impozitul pe profit prin aplicarea cotei de 16% asupra profitului impozabil., cu unele excepții: 6% pentru profitul provenit din export realizat din activitate proprie sau prin activitate de comision și 80% pentru veniturile rămase după scăderea cheltuielilor deductibile și a fondului de rezervă, în cazul Băncii Naționale.

După determinarea impozitului pe profit se vor redacta următoarele articole:

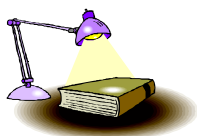
691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”	=	441 „Impozitul pe profit”
121 „Profit și pierdere”	=	691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”

8. **Întocmirea bilanțului de verificare finală** presupune centralizarea mișcărilor de valori pe baza datelor conținute în Registrul Cartea-Mare. Spre deosebire de prima bilanță, conturile de cheltuieli și venituri nu mai prezintă sold. Ele au fost închise prin intermediul contului 121, cu ocazia stabilirii rezultatului contabil. Balanța de verificare finală stă la baza întocmirii bilanțului contabil și a anexelor sale.

4.3.2. Conținutul situațiilor financiare și întocmirea lor



Aceste lucrări reprezintă de fapt întocmirea bilanțului contabil, a contului de profit și pierdere, a anexelor la bilanț și a politicilor și notelor explicative referitoare la exercițiul consemnat prin bilanț.



Întocmirea bilanțului propriu-zis

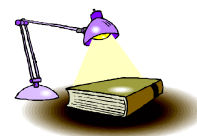
Bilanțul contabil este cea mai completă și complexă situație financiară anuală care prezintă imaginea fidelă a patrimoniului între două perioade de timp. La întocmirea bilanțului sunt preluate valorile din bilanța de verificare finală, ținându-se cont de structurile patrimoniale rectificative și de cele de venituri și cheltuieli care sunt reprezentate indirecte prin intermediul soldului contului de profit și pierdere.

De asemenea, datele din bilanță sunt regrupate, modul de calcul și agregare a sumelor fiind indicat de formularul tip de bilanț prin colațioarea rândurilor, cât și prin normele metodologice de completare. Bilanțul cuprinde toate elementele de activ, datoriile capitalurile proprii ale persoanei juridice la încheierea exercițiului financiar.



Întocmirea contului de profit și pierdere

Contul de profit și pierdere exprimă performanța firmei. Cheltuielile și veniturile perioadei curente sunt prelucrate și sistematizate separat, structurându-se pe trei activități principale: exploatare, financiară și extraordinară. Totodată, se determină și rezultatele în cadrul fiecărei activități, rezultatul curent, brut și net al exercițiului.



Situația fluxurilor de trezorerie

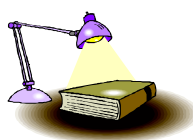
Această situație se întocmește ca urmare a faptului că în activitatea firmei cheltuielile nu reprezintă întotdeauna plăți, veniturile nu reprezintă în același timp și încasări sau invers. Astfel, apare necesară cunoașterea modului de gestionare al trezoreriei întreprinderii, adică a fluxului de numerar.

Fluxul de numerar reprezintă intrările sau ieșirile de numerar dintr-un exercițiu financiar sau echivalente ale acestora (investiții financiare pe termen scurt, care sunt ușor transformabile în bani).

Situația fluxurilor de numerar are rolul de a prezenta fluxurile de această natură structurate pe activități distincte: exploatare (încasări și plăți legate de vânzarea bunurilor și prestarea de servicii, plăți pentru și în numele angajaților, plăți privind impozitele și taxele etc.), investiție (încasări și plăți din vânzarea de terenuri, construcții, plăți avansate furnizorilor de imobilizări etc.) și finanțare (venituri în numerar din emisiunea de obligațiuni, plăți în numerar către acționari, rambursările în numerar a unor sume împrumutate), inclusiv creșterea netă a numerarului sau echivalentelor de numerar obținute prin compararea situațiilor existente la începutul și sfârșitul exercițiului.

Redăm mai jos un exemplu de prezentare al situației fluxurilor de numerar:

Denumirea indicatorului	Nr. rând	Exercițiu financiar	
		precedent	încheiat
Fluxuri de numerar din activități de exploatare - încasări - plăți			
Fluxuri de numerar din activități de investiții: - încasări - plăți			
Fluxuri de numerar din activități de finanțare: - încasări - plăți			
Fluxul de numerar – total			
Numerar la începutul perioadei			
Numerar la sfârșitul perioadei			



Politicile contabile și notele explicative

Acestea reprezintă componenta situațiilor financiare care asigură furnizarea unor informații suplimentare pentru edificarea utilizatorului bilanțului. Prin politici contabile se înțelege ansamblul de principii, norme, convenții, reguli și practici specifice adoptate de o persoană juridică la întocmirea și prezentarea situațiilor anuale. În notele explicative fiecare element obligatoriu prezentat în situațiile financiare poate fi detaliat, dacă această detaliere conduce la prezențarea unei situații elocvente pentru utilizatorii de informații. De asemenea, pot fi prezentate elemente din contul de profit și pierdere dezvoltate cu orice element de venit sau de cheltuială care nu este prevăzut în formularul tip.

Reglementările românești structurează problematica notelor explicative într-un număr de zece domenii, cu următoarea succesiune:

1. Active imobilizate (se prezintă detaliat activele imobilizate, precizând valoarea lor la 1 ianuarie, achizițiile sau ieșirile din gestiune, perioadele de amortizare, valoarea la 31 decembrie, deprecieri înregistrate în cursul exercițiului etc.).
2. Provizioane pentru riscuri și cheltuieli (se prezintă denumirea fiecărui provizion, valorile la 1 ianuarie și la 31 decembrie, cauzele care au condus la constituirea sau la anularea lor).
3. Repartizarea profitului (se precizează destinațiile profitului realizat în exercițiul curent – rezervă legală, acoperirea pierderilor contabile, alte repartizări – precum și valoarea profitului rămas nerepartizat, dacă este cazul).
4. Analiza rezultatului din exploatare (sunt analizate veniturile și cheltuielile din activitatea de exploatare, respectiv cifra de afaceri, costul bunurilor vândute și al serviciilor prestate, celelalte cheltuieli, efectuate în legătură cu realizarea cifrei de afaceri, sunt grupate în cheltuieli ale activității de bază, cheltuieli ale activităților auxiliare, cheltuieli indirecte de producție și

se determină rezultatul brut; sunt analizate cheltuielile de desfacere, cheltuielile generale de administrație și alte venituri din exploatare, arătându-se activitățile care au condus la generarea lor).

5. Situația creanțelor și datoriilor (se prezintă valoarea creanțelor pe categorii – clienți de încasat, debitori diverși, creanțe în legătură cu bugetele pentru sume plătite în plus, TVA de recuperat etc.; datoriile sub și ele prezentate detaliat – datorii comerciale, bancare, salariale, fiscale, sociale etc. precizându-se în ambele cazuri durata normală a încasarilor, respectiv a plăților, valoarea acestora la 1 ianuarie și 31 decembrie, valoarea și natura garanțiilor, dacă este cazul, valoarea creanțelor și obligațiilor pentru care s-au constituit provizioane).

6. Principii, politici și metode contabile (sunt precizate principiile și metodele contabile utilizate, abaterile de la acestea, dacă este cazul, schimbarea metodelor de evaluare; se specifică dacă s-au aplicat reguli de evaluare alternative, suma dobânzilor incluse în costul de producție al activelor imobilizate și circulante cu ciclu lung de fabricație).

7. Acțiuni și obligațiuni (se prezintă informații referitoare la capitalul social subscris nevărsat și vărsat, numărul și valoarea totală a fiecărui tip de acțiuni emise, acțiunile răscumpărabile, acțiunile emise în timpul exercițiului financiar, obligațiunile emise, structura acționariatului etc.).

8. Informații privind salariații, administratorii și directorii (se fac mențiuni cu privire la salarizarea directorilor și administratorilor, valoarea avansurilor și a creditelor acordate directorilor și administratorilor în timpul exercițiului financiar, numărul mediu de salariați, pe total și pe fiecare categorie în parte, salariile plătite acestora și de plătit, cheltuielile cu asigurările sociale, alte cheltuieli cu contribuțiile pentru pensii).

9. Exemple de calcul și analiză a principalilor indicatori economico-financiar (se calculează și se analizează o serie de indicatori, cum ar fi: lichiditatea curentă, lichiditatea imediată, gradul de îndatorare, viteza de rotație a stocurilor, viteza de rotație a debitelor-clienți, viteza de rotație a creditelor-furnizor, viteza de rotație a activelor imobilizate, rentabilitatea capitalului angajat, marja brută din vânzări etc.).

10. Alte informații (sunt oferite informații cu privire la prezentarea persoanei juridice, la relațiile sale cu filialele, întreprinderi asociate sau cu alte societăți în care se dețin titluri de participare strategice, dacă este cazul; modalitatea folosită pentru exprimarea în moneda națională a elementelor de activ și de pasiv, a veniturilor și cheltuielilor eidențiate inițial într-o monedă străină; informații referitoare la impozitul pe profit, cifra de afaceri, cheltuielile cu chiriile și ratele achitate în cadrul contractelor de leasing operațional, onorariile plătite persoanelor care verifică situațiile financiare anuale, angajamente primite și angajamente acordate).

Raportul de gestiune

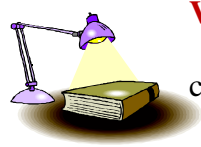
Acesta reprezintă și el o componentă a lucrărilor de sinteză anuale, conținând informații pe care le prezintă administratorul societății, în legătură cu activitatea desfășurată în timpul exercitiului financiar.

Raportul de gestiune are următorul conținut:

- prezentarea situației întreprinderii și evoluția sa previzibilă;



- evenimentele importante survenite între data închiderii exercițiului și data la care s-a întocmit raportul;
- participațiile de capital la alte întreprinderi;
- activitatea și rezultatele sucursalelor și a altor subunități proprii;
- activitatea de dezvoltare și investiții;
- datoriile către bugetul de stat, bugetele locale și bugetul asigurărilor sociale etc.;
- afectarea rezultatului exercițiului, dividendele care s-au distribuit și repartizat, precum și datoria de impozitare corespunzătoare;
- cumpărarea și revânzarea de către societate a propriilor acțiuni etc.



Verificarea și certificarea situațiilor financiare anuale

Potrivit Legii contabilității bilanțurile contabile trebuie verificate și certificate de persoane abilitate în acest sens, conform prevederilor legale.

Verificarea și certificarea se poate face de către cenzori sau de către alte persoane care pot îndeplini obligațiile prevăzute de lege pentru cenzorii numiți la societățile comerciale. Aceștia au printre atribuțiile lor, verificarea și certificarea bilanțurilor agenților economici, care au o cifră de afaceri mai mare decât echivalentul a 100.000 de euro, la cursul de schimb de la 31 decembrie și care nu au cenzori, precum și bilanțurile contabile ale regiilor autonome.

Această verificare reprezintă un control extern, legal și cu caracter permanent. Obiectivul controlului este confirmarea faptului că bilanțul redă imaginea fidelă a patrimoniului, clară și completă, precum și situația financiară și rezultatele firmei. Pentru aceasta se verifică:

- existența concordanței dintre bilanțul contabil, balanța de verificare și registrele contabile;
- întocmirea registrelor de contabilitate conform reglementărilor în vigoare;
- respectarea regulilor privind evaluarea patrimoniului și a celorlalte principii, norme și reguli contabile.

Verificarea în vederea certificării bilanțului presupune parcurgerea a trei momente:

1. **cunoașterea generală a întreprinderii**, când se adună date referitoare la societate, cu caracter general: date de identificare, obiectul de activitate principal și activitățile secundare, capitalul social, numărul de acțiuni, administrarea, conucerea și controlul intern etc. Se cunoaște activitatea societății în urma discuțiilor cu persoanele responsabile și prin vizitarea firmei.

2. **evaluarea controlului intern**. În această fază, persoana care realizează controlul extern poate utiliza lucrările de control intern realizate de contabili și experți contabili. Cel care verifică trebuie să aprecieze funcționarea înregistrării operațiilor interne, să se asigure de caracterul adecvat al lucrărilor interne și de concluziile acestora în legătură cu obiectivul misiunii sale și să conserve o documentație suficientă a lucrărilor sale. Astfel, se apreciază în ce măsură concluziile controlului intern pot fi luate în considerare în realizarea controlului extern efectuat.

3. **examinarea directă a conturilor și situațiilor financiare** este legată de controlul conturilor și a documentelor de sinteză și corelațiile acestora cu activitatea de control intern. Astfel, dacă controlul intern este

puternic, cenzorul va verifica doar operațiunile de închidere a conturilor, caracterul real al soldurilor acestora, va efectua teste de validare a înregistrărilor pe baza documentelor deținute de întreprindere etc. Dacă controlul intern are puncte slabe, cenzorul va trebui să aplice mai amănunțit testele anterioare sau să recurgă la teste suplimentare. În situația în care controlul intern este deficitar, cel ce verifică activitatea societății se bazează exclusiv pe revizia conturilor. El trebuie să utilizeze anumite corelații și chei de control care să-i permită să-și formeze opinia. Trebuie identificate eventualele erori, inexactități care explice rezerva sau refuzul de a certifica situațiile financiare, dacă este cazul.

Observațiile celui care verifică situațiile financiare sunt consemnate într-un raport care poate menționa: absența punerii la dispoziție a documentelor sau a publicării informațiilor obligatorii, erori constatate în compararea informațiilor furnizate cu documentele de sinteză, lipsa sincerității informațiilor care poate fi înșelătoare pentru acționari sau terți, în caz de publicare.



Potrivit Legii contabilității, certificarea bilanțului se poate face în mai multe variante:

1. **certificarea fără rezerve**, care se realizează dacă sunt îndeplinite următoarele condiții: documentele de sinteză sunt stabilite conform normelor legale în vigoare, principiile contabile sunt aceleași cu cele aplicate în exercițiul anterior, informațiile cuprinse în situațiile financiare oferă o imagine fidelă asupra patrimoniului etc. și cel care a verificat situațiile financiare a putut pune în practică, fără restricții, toate actele pe care le-a considerat utile.

2. **certificarea cu rezerve** apare în situația în care s-au constatat erori, anomalii, nerespectarea regulilor și principiilor contabile, cu urmări asupra reflectării ansamblului lucrărilor de sinteză, nu s-au putut aplica procedeele de verificare dorite, s-au constatat nereguli a căror efect se va constata în viitor etc.;

3. **refuzul de a certifica** are loc atunci când s-au constatat erori, anomalii semnificative care afectează sinceritatea documentelor de sinteză, nu s-au putut aplica procedee de verificare pentru a formula o opinie despre ansamblul documentelor financiare, s-au constatat nereguli care afectează grav informațiile cuprinse în documentele de sinteză, determinând refuzul de a certifica situațiile financiare.

Motivele certificării cu rezerve sau a refuzului de a certifica se consemnează în raportul pe care îl întocmește cenzorul sau altă persoană care efectuează controlul situațiilor financiare.

Situațiile financiare anuale se întocmesc în trei exemplare, iar după ce au fost semnate de către conducătorul societății, conducătorul compartimentului financiar-contabil și persoana care le-a verificat (cenzorul), se supun aprobării de către Adunarea generală a acționarilor. Din cele trei exemplare, unul se depune la Administrația financiară de care aparține societatea comercială, unul la Oficiul Registrului Comerțului, pentru publicarea în Monitorul Oficial, iar ultimul exemplar se păstrează la societate.



Sarcina de lucru 2

Redactează un text de 10-12 rânduri în care să descrii conținutul situațiilor financiare anuale :



Rezumat

Orice societate comercială are nevoie de o sintetizare a activității sale economice și financiare, mai ales la sfârșitul exercițiului financiar. Acest aspect este rezolvat prin intermediul lucrărilor periodice de sinteză – bilanța lunară de verificare a conturilor, situațiile financiare, raportări financiare semestriale.

Bilanța de verificare este procedeul specific metodei contabilității, care se prezintă sub forma unui tablou ce cuprinde toate conturile implicate de operațiunile economice ale unității patrimoniale, așezate în ordinea crescătoare a simbolurilor acestora, cu ajutorul căruia sunt centralizate informațiile privind contabilitatea curentă a întreprinderii și se verifică exactitatea preluărilor de sume, a calculelor efectuate și a altor tipuri de prelucrări privind informația contabilă. Este în același timp și un document care servește la întocmirea bilanțului contabil.

Situațiile financiare sunt documente de sinteză prin care se prezintă într-o structură formalizată informații de natură financiar-contabilă necesare majorității utilizatorilor. Ele se întocmesc periodic, adică anual, semestrial sau trimestrial.

Pentru întocmirea lor se realizează o serie de lucrări cu caracter preliminar, cum ar fi: verificarea înregistrării corecte a operațiunilor economice în conturi, verificarea concordanței dintre contabilitate și evidența operativă și dintre contabilitatea sintetică și cea analitică, întocmirea bilanței de verificare primară, inventarierea generală a patrimoniului, contabilizarea operațiunilor de regularizare, determinarea rezultatului contabil, determinarea profitului impozabil și a impozitului pe profit, întocmirea bilanței de verificare finală.



Teste de autoevaluare

1. Funcțiile balanței de verificare sunt:

a) funcția de verificare a exactității înregistrării operațiunilor economice, funcția de centralizare a existenței, mișcărilor și transformărilor elementelor patrimoniale, funcția de legătură dintre conturile sintetice și cele analitice, funcția de legătură dintre conturile sintetice și bilanț, funcția de analiză a activității economice;

b) funcția de verificare a exactității înregistrării operațiunilor economice, funcția de calcul și determinare a existenței, mișcărilor și transformărilor elementelor patrimoniale, funcția de legătură dintre conturile sintetice și cele analitice, funcția de legătură dintre conturile sintetice și bilanț, funcția de analiză a activității economice;

c) funcția de corectare a exactității înregistrării operațiunilor economice, funcția de analiză a existenței, mișcărilor și transformărilor elementelor patrimoniale, funcția de legătură dintre conturile sintetice și cele analitice, funcția de legătură dintre conturile sintetice și bilanț, funcția de analiză a activității economice;

d) funcția de corelare a exactității înregistrării operațiunilor economice, funcția de previziune a existenței, mișcărilor și transformărilor elementelor patrimoniale, funcția de legătură dintre conturile sintetice și cele analitice, funcția de legătură dintre conturile sintetice și bilanț, funcția de analiză a activității economice;

e) funcția de analiză a exactității înregistrării operațiunilor economice, funcția de comparare a existenței, mișcărilor și transformărilor elementelor patrimoniale, funcția de legătură dintre conturile sintetice și cele analitice, funcția de legătură dintre conturile sintetice și bilanț, funcția de analiză, sinteză și previziune a activității economice.

2. Balanța de verificare reprezintă:

- a) un procedeu specific metodei contabilității;
- b) un procedeu specific disciplinelor economice;
- c) un tablou care prezintă în ordinea crescătoare a simbolului toate conturile utilizate de contabilitatea curentă, cu elementele preluate din „T”-urile conturilor;
- d) un tablou asemănător cu bilanțul contabile, dar care cuprinde și conturile de venituri și de cheltuieli;
- e) un tablou sintetic privind activitatea desfășurată de serviciul comercial a firmei.

3. Balanța de verificare a conturilor servește la depistarea erorilor de înregistrare contabilă, atunci când nu există egalitate valorică între seriile sale. Din această categorie fac parte:

- a) erori de înregistrare a sumelor în formulele contabile din evidența cronologică (mai ales la formulele contabile compuse);
- b) omisiunile de înregistrare contabilă, adică operațiuni economice care au rămas neînregistrate în contabilitatea curentă;
- c) erori constând în debitarea și creditarea greșită a unor conturi, stabilirea greșită a unor conturi corespondente etc.;
- d) erori de întomire propriu-zisă a balanței de verificare (adunarea greșită a totalurilor pe coloane; preluarea incorectă a valorilor din evidența sistematică etc.);
- e) erori de imputație, datorate transcrierii eronate a unor sume în debitul sau creditul unor conturi care nu corespund conținutului economic al operațiunii.

4. În vederea întocmirii balanței de verificare lunare se procedează la efectuarea anumitor operațiuni. Care din variantele de mai jos nu este corectă:

- a) se trec sumele operațiunilor economice efectuate din Registrul Jurnal în fișele de cont (Registrul Cartea Mare) care au fost implicate în aceste operațiuni;
- b) se calculează elementele conturilor, respectiv rulaje, total sume și solduri finale;
- c) se transpun datele din conturi (fișe) în formularul de balanță de verificare;
- d) se adună coloanele balanței și se verifică egalitățile dintre coloanele perechi.

- e) se întocmește bilanțul contabil.
5. Care din variantele următoare sunt valabile în cazul balanței de verificare?
- a) $SFD = TSD - SiD$ și $SFC = TSC - SiC$;
 - b) $TSD = SiD + RD$ și $TSC = SiC + RC$;
 - c) $TSD = SFD - SiD$ și $TSC = SFC - SiC$;
 - d) $SFD = SiD + RD$ și $SFC = SiC + RC$;
 - e) Rulajele debitoare și creditoare coincid cu totalurile debitoare și creditoare din Registrul-Jurnal.
6. Situațiile financiare anuale presupun o serie de lucrări premergătoare. Care din variantele de mai jos nu este corectă?
- a) întocmirea balanței de verificare primară;
 - b) inventarierea generală a patrimoniului;
 - c) determinarea rezultatului contabil;
 - d) întocmirea balanței de verificare finală;
 - e) redactarea bilanțului contabil.
7. Situațiile financiare anuale reprezintă:
- a) documente de sinteză prin care se prezintă într-o structură formalizată informații de natură financiar-contabilă necesare majorității utilizatorilor;
 - b) documente în care sunt consemnate operațiunile economice și financiare desfășurate de o societate comercială;
 - c) documentele de sinteză pun în evidență, cu ajutorul unor indicatori sintetici, sub forma recapitulațiilor și centralizărilor, totalitatea aspectelor care pot conduce la formularea unei judecăți asupra patrimoniului, situației financiare și rezultatelor întreprinderii;
 - d) documente cu ajutorul cărora se realizează o recapitulație a elementelor patrimoniale inventariate;
 - e) documente de analiză, care prin indicatorii determinați oferă informații cantitative și calitative despre patrimoniu și rezultatele financiare ale unei societăți pentru un exercițiu financiar.
8. Care variantă de mai jos nu face parte din situațiile financiare anuale?
- a) bilanțul contabil;
 - b) contul de profit și pierdere;
 - c) anexele la bilanț;
 - d) balanța de verificare;
 - e) politicile și notele explicative.

Răspunsuri la întrebările din testele de autoevaluare

1. a; 2. a,c; 3. a,d; 4.e; 5.b,e; 6. e; 7. a; 8. d.



Lucrare de verificare

O societate comercială prezintă următoarea situație a elementelor patrimoniale la începutul exercitiului financiar: capital social 9.000 lei; ambalaje 1.000 lei ;

furnizori 1.800 lei; clienți 1.200 lei; rezerve 400 lei; prime de emisiune 300 lei; rezultatul reportat (profit) 500 lei; rezerve din reevaluare 200 lei; cont curent la bancă 8.000 lei; casa în lei 3.000 lei, efecte de plătit 1000 lei.

Să se efectueze analiza contabilă a următoarelor operațiuni care au loc în timpul exercitiului financiar, să se întocmească formulele contabile rezultate în urma analizei și “T-urile” conturilor:

1. se majorează capitalul social, jumătate din rezerve încorporându-se în capital;
2. se achită efectele de plată din contul curent de la bancă;
3. se încasează o creanță clienți în valoare de 500 lei prin contul de la bancă;
4. se ridică de la bancă numerar 800 lei, care se depune la casieria unității ;
5. se achită datoria către un furnizor în valoare de 300 lei din casierie;



Bibliografie minimală

Crețu Carmen, Constandache Nicoleta, Roman Gianina, Gheonea Victoria (2010). *Bazele contabilității. Teorie, aplicații practice și teste grilă*. Galați: Editura Zigotto

Ristea Mihai, Dumitru Corina-Graziella (2009). *Bazele contabilității – Noțiuni de bază, probleme, studii de caz, teste grilă și monografie*. București: Editura Universitară

Tabără Neculai, Budugan Dorina, Horomnea Emil (2009). *Bazele contabilității. Concepte, modele, aplicații*. Iași: Editura Sedcom Libris

Bibliografie de elaborare a cursului:

Crețu Carmen, Constandache Nicoleta, Roman Gianina, Gheonea Victoria (2010). *Bazele contabilității. Teorie, aplicații practice și teste grilă*. Galați: Editura Zigotto

Dumitrana Mihaela, Caraiani Chirata (2008). *Bazele contabilității. Aplicații și studii de caz*. București: Editura Universitară

Dumitru Andreea-Paula (2010). *Bazele contabilității. Teste grilă, aplicații practice propuse spre rezolvare, lucrare practică monografică*. București: Editura Universitară

Matiș Dumitru (2010). *Bazele contabilității. Fundamente și premise pentru un raționament profesional autentic*. Cluj-Napoca: Editura Casa Cărții de Știință

Popa Irimie Emil, Briciu Sorin, Oprean Ioan, Bunget Ovidiu, Peres Cristian, Pete Ștefan (2009). *Bazele contabilității. Aplicații practice*. București: Editura Economică

Ristea Mihai, Dumitru Corina-Graziella (2009). *Bazele contabilității – Noțiuni de bază, probleme, studii de caz, teste grilă și monografie*. București: Editura Universitară

Tabără Neculai, Budugan Dorina, Horomnea Emil (2009). *Bazele contabilității. Concepte, modele, aplicații*. Iași: Editura Sedcom Libris

*** Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene

PLANUL GEBERAL DE CONTURI

CLASA 1 - CONTURI DE CAPITALURI

10. CAPITAL ȘI REZERVE

101. Capital - În funcție de forma juridică a entității se înscrie: capital social, patrimoniul regiei etc.

1011. Capital subscris nevărsat

1012. Capital subscris vărsat

1015. Patrimoniul regiei

1016. Patrimoniul public - Acest cont mai apare doar la entitățile care nu au finalizat procedurile legale de transfer al bunurilor de natura patrimoniului public.

104. Prime de capital

1041. Prime de emisiune

1042. Prime de fuziune/divizare

1043. Prime de aport

1044. Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni

105. Rezerve din reevaluare

106. Rezerve

1061. Rezerve legale

1063. Rezerve statutare sau contractuale

1064. Rezerve de valoare justă - Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.

1065. Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare

1067. Rezerve din diferențe de curs valutar în relație cu investiția netă într-o entitate străină - Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.

1068. Alte rezerve

107. Rezerve din conversie - Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.**108. Interese care nu controlează** - Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.

1081. Interese care nu controlează - rezultatul exercițiului financiar

1082. Interese care nu controlează - alte capitaluri proprii

109. Acțiuni proprii

1091. Acțiuni proprii deținute pe termen scurt

1092. Acțiuni proprii deținute pe termen lung

11. REZULTATUL REPORTAT**117. Rezultatul reportat**

1171. Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită

1172. Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29 - Acest cont apare doar la entitățile care au aplicat Reglementările contabile aprobate prin OMFP nr. 94/2001 și până la închiderea soldului acestui cont.

1174. Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile

1176. Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene

12. REZULTATUL EXERCITIULUI FINANCIAR**121. Profit sau pierdere****129. Repartizarea profitului****14. CÂȘTIGURI SAU PIERDERI LEGATE DE EMITEREA, RĂSCUMPĂRAREA, VÂNZAREA, CEDAREA CU TITLU GRATUIT SAU ANULAREA INSTRUMENTELOR DE CAPITALURI PROPRII****141. Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii****149. Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii****15. PROVIZIOANE****151. Provizioane**

1511. Provizioane pentru litigii

1512. Provizioane pentru garanții acordate clienților

1513. Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea

1514. Provizioane pentru restructurare

1515. Provizioane pentru pensii și obligații similare

1516. Provizioane pentru impozite

1518. Alte provizioane

16. ÎMPRUMUTURI ȘI DATORII ASIMILATE**161. Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni**

1614. Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de stat

1615. Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de bănci

1617. Împrumuturi interne din emisiuni de obligațiuni garantate de stat

1618. Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni

162. Credite bancare pe termen lung

1621. Credite bancare pe termen lung

1622. Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență

1623. Credite externe guvernamentale

1624. Credite bancare externe garantate de stat

1625. Credite bancare externe garantate de bănci

1626. Credite de la trezoreria statului

1627. Credite bancare interne garantate de stat

166. Datorii care privesc imobilizările financiare

1661. Datorii față de entitățile afiliate

1663. Datorii față de entitățile de care compania este legată prin interese de participare

167. Alte împrumuturi și datorii asimilate

168. Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate

1681. Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni

1682. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung

1685. Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile afiliate

1686. Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile de care compania este legată prin interese de participare

1687. Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate

169. Prime privind rambursarea obligațiilor

CLASA 2 - CONTURI DE IMOBILIZĂRI

20. IMOBILIZĂRI NECORPORALE

201. Cheltuieli de constituire

203. Cheltuieli de dezvoltare

205. Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare

207. Fond comercial

2071. Fond comercial pozitiv - Acest cont apare, de regulă, în situațiile financiare anuale consolidate.

2075. Fond comercial negativ - Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.

208. Alte imobilizări necorporale

21. IMOBILIZĂRI CORPORALE

211. Terenuri și amenajări de terenuri

2111. Terenuri

2112. Amenajări de terenuri

212. Construcții

213. Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații

2131. Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)

2132. Aparatură și instalații de măsurare, control și reglare

2133. Mijloace de transport

2134. Animale și plantații

214. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale

22. IMOBILIZĂRI CORPORALE ÎN CURS DE APROVIZIONARE

223. Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații în curs de aprovizionare

224. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale în curs de aprovizionare

23. IMOBILIZĂRI ÎN CURS ȘI AVANSURI PENTRU IMOBILIZĂRI

231. Imobilizări corporale în curs de execuție

232. Avansuri acordate pentru imobilizări corporale

233. Imobilizări necorporale în curs de execuție

234. Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale

26. IMOBILIZĂRI FINANCIARE

261. Acțiuni deținute la entitățile afiliate

263. Interese de participare

264. Titluri puse în echivalență - Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.

265. Alte titluri imobilizate

oare a altor creanțe imobilizate

267. Creanțe imobilizate

2671. Sume datorate de entitățile afiliate

2672. Dobânda aferentă sumelor datorate de entitățile afiliate

2673. Creanțe legate de interesele de participare

2674. Dobânda aferentă creanțelor legate de interesele de participare

2675. Împrumuturi acordate pe termen lung

2676. Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung

2678. Alte creanțe imobilizate

2679. Dobânzi aferente altor creanțe imobilizate

269. Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare

2691. Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entitățile afiliate

2692. Vărsăminte de efectuat privind interesele de participare

2693. Vărsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare

28. AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE

280. Amortizări privind imobilizările necorporale

2801. Amortizarea cheltuielilor de constituire

2803. Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare

2805. Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare

2807. Amortizarea fondului comercial - Acest cont apare, de regulă, în situațiile financiare anuale consolidate.

2808. Amortizarea altor imobilizări necorporale

281. Amortizări privind imobilizările corporale

2811. Amortizarea amenajărilor de terenuri

2812. Amortizarea construcțiilor

2813. Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor

2814. Amortizarea altor imobilizări corporale

29. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOARE A IMOBILIZĂRILOR

290. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale

2903. Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare

2905. Ajustări pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare

2907. Ajustări pentru deprecierea fondului comercial - Acest cont apare, de regulă, în situațiile financiare anuale consolidate.

2908. Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale

291. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale

2911. Ajustări pentru deprecierea terenurilor și amenajărilor de terenuri

2912. Ajustări pentru deprecierea construcțiilor

2913. Ajustări pentru deprecierea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor

2914. Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări corporale

293. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuție

2931. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuție

2933. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs de execuție

296. Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare

2961. Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate

2962. Ajustări pentru pierderea de valoare a intereselor de participare

2963. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate

2964. Ajustări pentru pierderea de valoare a sumelor datorate de entitățile afiliate

2965. Ajustări pentru pierderea de valoare a creanțelor legate de interesele de participare

2966. Ajustări pentru pierderea de valoare a împrumuturilor acordate pe termen lung

2968. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor creanțe imobilizate

CLASA 3 - CONTURI DE STOCURI ȘI PRODUCȚIE ÎN CURS DE EXECUȚIE

30. STOCURI DE MATERII PRIME ȘI MATERIALE

301. Materii prime

302. Materiale consumabile

3021. Materiale auxiliare

3022. Combustibili

3023. Materiale pentru ambalat

3024. Piese de schimb

3025. Semințe și materiale de plantat

3026. Furaje

3028. Alte materiale consumabile

303. Materiale de natura obiectelor de inventar

308. Diferențe de preț la materii prime și materiale

32. STOCURI ÎN CURS DE APROVIZIONARE

- 321. Materii prime în curs de aprovizionare
- 322. Materiale consumabile în curs de aprovizionare
- 323. Materiale de natura obiectelor de inventar în curs de aprovizionare
- 326. Animale în curs de aprovizionare
- 327. Mărfuri în curs de aprovizionare
- 328. Ambalaje în curs de aprovizionare
- 33. PRODUCȚIE ÎN CURS DE EXECUȚIE
- 331. Produse în curs de execuție
- 332. Servicii în curs de execuție
- 34. PRODUSE
- 341. Semifabricate
- 345. Produse finite
- 346. Produse reziduale
- 348. Diferențe de preț la produse
- 35. STOCURI AFLATE LA TERȚI
- 351. Materii și materiale aflate la terți
- 354. Produse aflate la terți
- 356. Animale aflate la terți
- 357. Mărfuri aflate la terți
- 358. Ambalaje aflate la terți
- 36. ANIMALE
- 361. Animale și păsări
- 368. Diferențe de preț la animale și păsări
- 37. MĂRFURI
- 371. Mărfuri
- 378. Diferențe de preț la mărfuri
- 38. AMBALAJE
- 381. Ambalaje
- 388. Diferențe de preț la ambalaje
- 39. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ȘI PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE
- 391. Ajustări pentru deprecierea materiilor prime
- 392. Ajustări pentru deprecierea materialelor
- 3921. Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile
- 3922. Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar
- 393. Ajustări pentru deprecierea producției în curs de execuție
- 394. Ajustări pentru deprecierea produselor
- 3941. Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor
- 3945. Ajustări pentru deprecierea produselor finite
- 3946. Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale
- 395. Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terți
- 3951. Ajustări pentru deprecierea materiilor și materialelor aflate la terți
- 3952. Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terți
- 3953. Ajustări pentru deprecierea produselor finite aflate la terți
- 3954. Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terți
- 3956. Ajustări pentru deprecierea animalelor aflate la terți
- 3957. Ajustări pentru deprecierea mărfurilor aflate la terți
- 3958. Ajustări pentru deprecierea ambalajelor aflate la terți
- 396. Ajustări pentru deprecierea animalelor
- 397. Ajustări pentru deprecierea mărfurilor
- 398. Ajustări pentru deprecierea ambalajelor
- CLASA 4 - CONTURI DE TERȚI
- 40. FURNIZORI ȘI CONTURI ASIMILATE
- 401. Furnizori
- 403. Efecte de plătit
- 404. Furnizori de imobilizări
- 405. Efecte de plătit pentru imobilizări
- 408. Furnizori - facturi nesosite

409. Furnizori - debitori

4091. Furnizori - debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor

4092. Furnizori - debitori pentru prestări de servicii

41. CLIENȚI ȘI CONTURI ASIMILATE**411. Clienți**

4111. Clienți

4118. Clienți incerți sau în litigiu

413. Efecte de primit de la clienți**418. Clienți - facturi de întocmit****419. Clienți - creditori****42. PERSONAL ȘI CONTURI ASIMILATE****421. Personal - salarii datorate****423. Personal - ajutoare materiale datorate****424. Prime reprezentând participarea personalului la profit** - Se utilizează atunci când există bază legală pentru acordarea acestora.**425. Avansuri acordate personalului****426. Drepturi de personal neridicate****427. Rețineri din salarii datorate terților****428. Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul**

4281. Alte datorii în legătură cu personalul

4282. Alte creanțe în legătură cu personalul

43. ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECȚIA SOCIALĂ ȘI CONTURI ASIMILATE**431. Asigurări sociale**

4311. Contribuția unității la asigurările sociale

4312. Contribuția personalului la asigurările sociale

4313. Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate

4314. Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate

437. Ajutor de șomaj

4371. Contribuția unității la fondul de șomaj

4372. Contribuția personalului la fondul de șomaj

438. Alte datorii și creanțe sociale

4381. Alte datorii sociale

4382. Alte creanțe sociale

44. BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ȘI CONTURI ASIMILATE**441. Impozitul pe profit/venit**

4411. Impozitul pe profit

4418. Impozitul pe venit - Se utilizează pentru evidențierea impozitului pe venitul microîntreprinderilor, definite conform legii.

442. Taxa pe valoarea adăugată

4423. TVA de plată

4424. TVA de recuperat

4426. TVA deductibilă

4427. TVA colectată

4428. TVA neexigibilă

444. Impozitul pe venituri de natura salariilor**445. Subvenții**

4451. Subvenții guvernamentale

4452. Împruturi nerambursabile cu caracter de subvenții

4458. Alte sume primite cu caracter de subvenții

446. Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate**447. Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate****448. Alte datorii și creanțe cu bugetul statului**

4481. Alte datorii față de bugetul statului

4482. Alte creanțe privind bugetul statului

45. GRUP ȘI ACȚIONARI/ASOCIAȚI**451. Decontări între entitățile afiliate**

4511. Decontări între entitățile afiliate

4518. Dobânzi aferente decontărilor între entitățile afiliate

453. Decontări privind interesele de participare

4531. Decontări privind interesele de participare

4538. Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare

455. Sume datorate acționarilor/asociaților

4551. Acționari/asociați - conturi curente

4558. Acționari/asociați - dobânzi la conturi curente

456. Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul**457. Dividende de plată****458. Decontări din operații în participație**

4581. Decontări din operații în participație - pasiv

4582. Decontări din operații în participație - activ

46. DEBITORI ȘI CREDITORI DIVERȘI**461. Debitori diverși****462. Creditori diverși****47. CONTURI DE SUBVENȚII, REGULARIZARE ȘI ASIMILATE****471. Cheltuieli înregistrate în avans****472. Venituri înregistrate în avans****473. Decontări din operații în curs de clarificare****475. SUBVENȚII PENTRU INVESTIȚII**

4751. Subvenții guvernamentale pentru investiții

4752. Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții

4753. Donații pentru investiții

4754. Plusuri de inventar de natura imobilizărilor

4758. Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții

48. DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITĂȚII**481. Decontări între unitate și subunități****482. Decontări între subunități****49. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA CREANȚELOR****491. Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți****495. Ajustări pentru deprecierea creanțelor - decontări în cadrul grupului și cu acționarii/asociații****496. Ajustări pentru deprecierea creanțelor - debitori diverși****CLASA 5 - CONTURI DE TREZORERIE****50. INVESTIȚII PE TERMEN SCURT****501. Acțiuni deținute la entitățile afiliate****505. Obligațiuni emise și răscumpărate****506. Obligațiuni****508. Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate**

5081. Alte titluri de plasament

5088. Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament

509. Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt

5091. Vărsăminte de efectuat pentru acțiunile deținute la entitățile afiliate

5092. Vărsăminte de efectuat pentru alte investiții pe termen scurt

51. CONTURI LA BĂNCI**511. Valori de încasat**

5112. Cecuri de încasat

5113. Efecte de încasat

5114. Efecte remise spre scontare

512. Conturi curente la bănci

5121. Conturi la bănci în lei

5124. Conturi la bănci în valută

5125. Sume în curs de decontare

518. Dobânzi

5186. Dobânzi de plătit

5187. Dobânzi de încasat

519. Credite bancare pe termen scurt

5191. Credite bancare pe termen scurt

5192. Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență

- 5193. Credite externe guvernamentale
- 5194. Credite externe garantate de stat
- 5195. Credite externe garantate de bănci
- 5196. Credite de la trezoreria statului
- 5197. Credite interne garantate de stat
- 5198. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt

53. CASA**531. Casa**

- 5311. Casa în lei
- 5314. Casa în valută

532. Alte valori

- 5321. Timbre fiscale și poștale
- 5322. Bilete de tratament și odihnă
- 5323. Tichete și bilete de călătorie
- 5328. Alte valori

54. ACREDITIVE**541. Acreditiv**

- 5411. Acreditiv în lei
- 5412. Acreditiv în valută

542. Avansuri de trezorerie - În acest cont vor fi evidențiate și sumele acordate prin sistemul de carduri.

58. VIRAMENTE INTERNE**581. Viramente interne****59. AJUSTĂRI PENTRU PIERDEREA DE VALOARE A CONTURILOR DE TREZORERIE**

- 591. Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate**
- 595. Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor emise și răscumpărate**
- 596. Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor**
- 598. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt și creanțe asimilate**

CLASA 6 - CONTURI DE CHELTUIELI**60. CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE****601. Cheltuieli cu materiile prime****602. Cheltuieli cu materialele consumabile**

- 6021. Cheltuieli cu materialele auxiliare
- 6022. Cheltuieli privind combustibilii
- 6023. Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
- 6024. Cheltuieli privind piesele de schimb
- 6025. Cheltuieli privind semințele și materialele de plantat
- 6026. Cheltuieli privind furajele
- 6028. Cheltuieli privind alte materiale consumabile

603. Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar**604. Cheltuieli privind materialele nestocate****605. Cheltuieli privind energia și apa****606. Cheltuieli privind animalele și păsările****607. Cheltuieli privind mărfurile****608. Cheltuieli privind ambalajele****609. Reduceri comerciale primite****61. CHELTUIELI CU SERVICIILE EXECUTATE DE TERȚI**

- 611. Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile
- 612. Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile
- 613. Cheltuieli cu primele de asigurare
- 614. Cheltuieli cu studiile și cercetările

62. CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERȚI

- 621. Cheltuieli cu colaboratorii
- 622. Cheltuieli privind comisioanele și onorariile
- 623. Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate
- 624. Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal
- 625. Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări
- 626. Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații

- 627. Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate
- 628. Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți
- 63. CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE, TAXE ȘI VĂRSĂMINTE ASIMILATE**
- 635. Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate
- 64. CHELTUIELI CU PERSONALUL**
- 641. Cheltuieli cu salariile personalului
- 642. Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaților
- 643. Cheltuieli cu primele reprezentând participarea personalului la profit
- 644. Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii
- 645. Cheltuieli privind asigurările și protecția socială
 - 6451. Contribuția unității la asigurările sociale
 - 6452. Contribuția unității pentru ajutorul de șomaj
 - 6453. Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
 - 6456. Contribuția unității la schemele de pensii facultative
 - 6457. Contribuția unității la primele de asigurare voluntară de sănătate
 - 6458. Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială
- 65. ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE**
- 652. Cheltuieli cu protecția mediului înconjurător
- 654. Pierderi din creanțe și debitori diverși
- 658. Alte cheltuieli de exploatare
 - 6581. Despăgubiri, amenzi și penalități
 - 6582. Donații acordate
 - 6583. Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital
 - 6588. Alte cheltuieli de exploatare
- 66. CHELTUIELI FINANCIARE**
- 663. Pierderi din creanțe legate de participații
- 664. Cheltuieli privind investițiile financiare cedate
 - 6641. Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate
 - 6642. Pierderi din investițiile pe termen scurt cedate
- 665. Cheltuieli din diferențe de curs valutar
- 666. Cheltuieli privind dobânzile
- 667. Cheltuieli privind sconturile acordate
- 668. Alte cheltuieli financiare
- 67. CHELTUIELI EXTRAORDINARE**
- 671. Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare
- 68. CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE, PROVIZIOANELE ȘI AJUSTĂRILE PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE**
- 681. Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere
 - 6811. Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
 - 6812. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele
- 114 MONITORUL OFICIAL AL ROMÂNIEI, PARTEA I, Nr. 766 bis/10.XI.2009
- 6813. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor
- 6814. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante
- 686. Cheltuieli financiare privind amortizările și ajustările pentru pierdere de valoare**
 - 6863. Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
 - 6864. Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante
 - 6868. Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor
- 69. CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT ȘI ALTE IMPOZITE**
- 691. Cheltuieli cu impozitul pe profit
- 698. Cheltuieli cu impozitul pe venit și cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus - Se utilizează conform reglementărilor legale.

CLASA 7 - CONTURI DE VENITURI**70. CIFRA DE AFACERI NETĂ**

- 701. Venituri din vânzarea produselor finite
- 702. Venituri din vânzarea semifabricatelor
- 703. Venituri din vânzarea produselor reziduale
- 704. Venituri din servicii prestate
- 705. Venituri din studii și cercetări
- 706. Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii
- 707. Venituri din vânzarea mărfurilor
- 708. Venituri din activități diverse
- 709. Reduceri comerciale acordate

71. VENITURI AFERENTE COSTULUI PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE

- 711. Venituri aferente costurilor stocurilor de produse
- 712. Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție

72. VENITURI DIN PRODUCȚIA DE IMOBILIZĂRI

- 721. Venituri din producția de imobilizări necorporale
- 722. Venituri din producția de imobilizări corporale

74. VENITURI DIN SUBVENȚII DE EXPLOATARE**741. Venituri din subvenții de exploatare**

- 7411. Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri - Se ia în calcul la determinarea cifrei de afaceri.
- 7412. Venituri din subvenții de exploatare pentru materii prime și materiale consumabile
- 7413. Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli externe
- 7414. Venituri din subvenții de exploatare pentru plata personalului
- 7415. Venituri din subvenții de exploatare pentru asigurări și protecție socială
- 7416. Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare
- 7417. Venituri din subvenții de exploatare aferente altor venituri
- 7418. Venituri din subvenții de exploatare pentru dobânda datorată

75. ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE**754. Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși****758. Alte venituri din exploatare**

- 7581. Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități
- 7582. Venituri din donații primite
- 7583. Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital
- 7584. Venituri din subvenții pentru investiții
- 7588. Alte venituri din exploatare

76. VENITURI FINANCIARE**761. Venituri din imobilizări financiare**

- 7611. Venituri din acțiuni deținute la entitățile afiliate
- 7613. Venituri din interese de participare

762. Venituri din investiții financiare pe termen scurt**763. Venituri din creanțe imobilizate****764. Venituri din investiții financiare cedate**

- 7641. Venituri din imobilizări financiare cedate
- 7642. Câștiguri din investiții pe termen scurt cedate

765. Venituri din diferențe de curs valutar**766. Venituri din dobânzi****767. Venituri din sconturi obținute****768. Alte venituri financiare****77. VENITURI EXTRAORDINARE****771. Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare și altele similare****78. VENITURI DIN PROVIZIOANE ȘI AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE****781. Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare**

- 7812. Venituri din provizioane
- 7813. Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor
- 7814. Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante
- 7815. Venituri din fondul comercial negativ - Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.

786. Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare

7863. Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare

7864. Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante

CLASA 8 - CONTURI SPECIALE**80. CONTURI ÎN AFARA BILANȚULUI****801. Angajamente acordate**

8011. Giruri și garanții acordate

8018. Alte angajamente acordate

802. Angajamente primite

8021. Giruri și garanții primite

8028. Alte angajamente primite

803. Alte conturi în afara bilanțului

8031. Imobilizări corporale luate cu chirie

8032. Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare

8033. Valori materiale primite în păstrare sau custodie

8034. Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare

8035. Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință

8036. Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate

8037. Efecte scontate neajunse la scadență

8038. Bunuri publice primite în administrare, concesiune și cu chirie

8039. Alte valori în afara bilanțului

804. Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe

8045. Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe

805. Dobânzi aferente contractelor de leasing și altor contracte**asimilate, neajunse la scadență**

8051. Dobânzi de plătit

8052. Dobânzi de încasat - Acest cont se folosește de către entitățile radiate din Registrul general și care mai au în derulare contracte de leasing

806. Certificate de emisii de gaze cu efect de seră**807. Active contingente****808. Datorii contingente****89. BILANȚ****891. Bilanț de deschidere****892. Bilanț de închidere**

CLASA 9 - CONTURI DE GESTIUNE - Pentru organizarea contabilității de gestiune, folosirea conturilor din această clasă este opțională.

90. DECONTĂRI INTERNE**901. Decontări interne privind cheltuielile****902. Decontări interne privind producția obținută****903. Decontări interne privind diferențele de preț****92. CONTURI DE CALCULAȚIE****921. Cheltuielile activității de bază****922. Cheltuielile activităților auxiliare****923. Cheltuieli indirecte de producție****924. Cheltuieli generale de administrație****925. Cheltuieli de desfacere****93. COSTUL PRODUCȚIEI****931. Costul producției obținute****933. Costul producției în curs de execuție**